

LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ENRIQUE ORTIZ CALLE



DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO Y FILOSOFÍA DEL DERECHO

UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID. BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

MADRID, 1998

ÍNDICE

	Páginas
PRINCIPALES ABREVIATURAS UTILIZADAS.....	11
PRÓLOGO	13
INTRODUCCIÓN	19
CAPÍTULO PRIMERO. ORGANIZACIÓN Y RÉGIMEN JURÍDICO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	
I. INTRODUCCIÓN. LA AEAT: SU CONFIGURACIÓN INICIAL COMO ENTE DE DERE- CHO PÚBLICO DE LOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 6.5 DE LA LEY GENERAL PRE- SUPUESTARIA. LA DETERMINACIÓN DE SU NATURALEZA JURÍDICA COMO PRESU- PUESTO PARA DEFINIR EL SENTIDO Y EL ALCANCE DE LA INCIDENCIA DE LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA AEAT SOBRE EL EJERCICIO DE LAS DIFEREN- TES FACULTADES Y POTESTADES DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	25
II. EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA AEAT:	
A) Los órganos rectores	44
B) El régimen de personal.....	47
C) El régimen presupuestario.....	50
1.º La elaboración del presupuesto.....	54
2.º La aprobación del presupuesto: consecuencias de la naturaleza de crédito ampliable de la transferencia procedente de la recaudación obtenida por actos de liquidación.....	57
3.º La ejecución del presupuesto: la relación entre el Tesoro Público y la AEAT	66
4.º El control del presupuesto	71
D) El régimen de contratación	78
E) Los bienes de la AEAT	81
F) La responsabilidad patrimonial	84

Coedición de la Universidad Carlos III de Madrid
y Boletín Oficial del Estado

NIPO: 007-98-043-X
ISBN: 84-340-1026-7
Depósito legal: M-36508/1998
IMPRENTA NACIONAL DEL BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Avenida de Manoteras, 54. 28050 MADRID

	Páginas
G) El fin institucional de la AEAT: organización responsable de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal	86
H) La capacidad de la AEAT para «constituir o participar en el capital de toda clase de entidades que adopten la forma de sociedad mercantil y cuyo objeto social está vinculado con los fines y objetivos de aquella»	87
III. CONCLUSIÓN: LA AEAT ES UN ORGANISMO AUTÓNOMO, CON DEPENDENCIA INSTRUMENTAL DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, REGIDO BÁSICAMENTE EN SU ORGANIZACIÓN Y ACTIVIDAD POR EL DERECHO PÚBLICO	98
IV. LA AEAT COMO ÓRGANO DE COLABORACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL Y LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LAS CORPORACIONES LOCALES; EN ESPECIAL, LÍMITES Y POSIBILIDADES DE UNA «ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTEGRADA»:	
A) Introducción	101
B) La capacidad de la AEAT para suscribir convenios con otras Administraciones Tributarias	103
C) Los órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la gestión de la Administración Tributaria Central	105
D) Límites y posibilidades de una hipotética «Administración Tributaria Integrada»	108
CAPÍTULO SEGUNDO. ORGANIZACIÓN JURÍDICA DE LAS FACULTADES INTERPRETATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA CREACIÓN DE LA AEAT	
I. INTRODUCCIÓN: INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA Y ORGANIZACIÓN JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	135
II. DISTRIBUCIÓN DE LAS FACULTADES INTERPRETATIVAS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA TRAS LA CREACIÓN DE LA AEAT	141
A) Las Órdenes ministeriales interpretativas del artículo 18 de la Ley General Tributaria. Asunción de las facultades del artículo 18 por el Presidente y órganos directivos con competencias de gestión tributaria en la AEAT	142
B) La Dirección General de Tributos: Informes y circulares; órgano competente para la contestación de consultas tributarias	149
III. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA ORGANIZACIÓN JURÍDICA DE LAS FACULTADES INTERPRETATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, RESULTANTE DE LA CREACIÓN DE LA AEAT, A LA LUZ DE LAS FUNCIONES DE LAS INTERPRETACIONES ADMINISTRATIVAS EN LOS MODERNOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA	151
A) La relación entre la organización jurídica de las facultades interpretativas y los principios constitucionales de seguridad jurídica y de igualdad.	151
B) Análisis crítico de la actual organización de las facultades interpretativas. Un modelo para la organización de las facultades interpretativas en la Administración Tributaria Española: el <i>Internal Revenue Service</i> de Estados Unidos	162

CAPÍTULO TERCERO. INCIDENCIA DEL RÉGIMEN JURÍDICO PRESUPUESTARIO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES DE GESTIÓN TRIBUTARIA	
I. INTRODUCCIÓN	179
II. LA ACTUAL CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS COMO PRESUPUESTO PARA DETERMINAR LA INCIDENCIA DEL RÉGIMEN JURÍDICO PRESUPUESTARIO DE LA AEAT SOBRE EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS DE GESTIÓN TRIBUTARIA	184
A) La ampliación de la importancia de la discrecionalidad en los procedimientos tributarios	184
B) El protagonismo de la Inspección de los Tributos en los actuales procedimientos de gestión tributaria: la competencia de la AEAT para la elaboración y aprobación de los Planes de Inspección	192
III. LA INCIDENCIA DE LA PARTICIPACIÓN DE LA AEAT EN LA RECAUDACIÓN DERIVADA DE LOS ACTOS DE LIQUIDACIÓN SOBRE EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS DE GESTIÓN TRIBUTARIA	203
A) Las garantías formales de imparcialidad en la actuación de la AEAT exigidas por la Constitución en consideración a su naturaleza jurídica de ente institucional integrado en el complejo organizativo de la Administración pública	206
B) Las exigencias de objetividad en la actuación de la AEAT en consideración a la cláusula de Estado social y al fundamento constitucional de las potestades de comprobación e investigación	221
CAPÍTULO CUARTO. INCIDENCIA DE LA CREACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	
I. INTRODUCCIÓN	249
II. LA ATRIBUCIÓN DE POTESTAD SANCIONADORA A LA AEAT	252
III. LA APLICABILIDAD DE LAS GARANTÍAS PROCEDIMENTALES CONTENIDAS EN EL TÍTULO IX DE LA LEY 30/1992, DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN (LRJAP y PAC):	
A) Introducción	258
B) Las pretendidas consecuencias de la aplicabilidad del título IX de la LRJAP y PAC al procedimiento sancionador tributario sobre la distribución de competencias sancionadoras en el seno de la AEAT	262
C) La legitimidad constitucional de las especialidades del procedimiento sancionador tributario referidas al reparto de competencias para la instrucción y resolución de los expedientes sancionadores en el seno de la AEAT	267
D) Análisis de la prohibición de delegación del ejercicio de la potestad sancionadora proclamada en el artículo 127.2 de la LRJAP y PAC sobre el procedimiento sancionador tributario	284

	Páginas
IV. ANÁLISIS DE LA PARTICIPACIÓN DE LA AEAT EN LA RECAUDACIÓN DERIVADA DE LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LOS FINES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO	286
 CAPÍTULO QUINTO. INCIDENCIA DE LA CREACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LA POTESTAD DE REVISIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA	
I. INTRODUCCIÓN	295
II. LA DISTRIBUCIÓN DE LAS COMPETENCIAS PARA REVISAR DE OFICIO ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA TRAS LA CREACIÓN DE LA AEAT:	
A) El mantenimiento de la competencia del Ministro de Economía y Hacienda para la resolución de los procedimientos especiales de revisión de oficio de actos administrativos en materia tributaria contemplados en los artículos 153 y 154 LGT	299
B) La competencia de la AEAT para el reconocimiento y la realización de la devolución de ingresos indebidos del artículo 155.2 LGT	313
C) La competencia de la AEAT para la rectificación de errores materiales del artículo 156 LGT	315
III. LA REVISIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS POR VÍA DE RECURSO TRAS LA CREACIÓN DE LA AEAT	316
A) La competencia de los órganos de gestión de la AEAT para la resolución del recurso de reposición	316
B) La posición organizativa de los Tribunales Económico-Administrativos: el significado del mantenimiento de la separación entre las vías de gestión y de resolución de reclamaciones; en especial, la coordinación entre los órganos de gestión de la AEAT y los órganos de resolución de reclamaciones	318
BIBLIOGRAFÍA	337

PRINCIPALES ABREVIATURAS UTILIZADAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
BVerfGE	Sentencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán.
CE	Constitución Española.
F.J.	Fundamento Jurídico.
HPF	Hacienda Pública Española.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LEEA	Ley, de 26 de diciembre de 1958, de Régimen Jurídico de Entidades Estatales Autónomas.
LFCI	Ley de 26 de diciembre de 1990, del Fondo de Compensación Interterritorial.
LGP	Ley General Presupuestaria. Texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.
LGT	Ley General Tributaria. Ley 230/1963, de 28 de diciembre.
LJCA	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956.
LOFAGE	Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 22 de septiembre de 1980.
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958.
LPE	Ley de Patrimonio del Estado. Aprobada por texto articulado de 15 de abril de 1964.
LRHL	Ley Reguladora de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988.
LRJAE	Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado. Texto refundido aprobado por Decreto de 26 de julio de 1957.
LRJAP y PAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.
PSIT	Procedimiento para Sancionar las Infracciones Tributarias. Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre.

RAP	Revista de Administración Pública.
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.
RDFSF	Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze.
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo.
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional.
REDF	Revista Española de Derecho Financiero.
RGI	Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.
RGR	Reglamento General de Recaudación. Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.
RPREA	Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, de 1 de marzo de 1996.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TAPREA	Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo, de 12 de diciembre de 1980.

PROLOGO



ASTA la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT en lo sucesivo) por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1991, los problemas de organización de la Administración tributaria habían merecido muy escasa atención, en nuestro país, por parte de los estudiosos del Derecho Tributario. Y ello a pesar de que desde las propuestas reformadoras de Flores de Lemus se había puesto de manifiesto que los factores administrativos desempeñan un papel decisivo, como elementos condicionantes de los procesos de reforma fiscal¹, idea en la que desde entonces no han dejado de insistir hacendistas como L. Einaudi o, entre nosotros, E. Fuentes Quintana, por considerar, en palabras del primero de los autores citados, que «cualquier reforma fiscal es pura hipocresía, vana y hueca retórica, si es que no va precedida de una reforma de la Administración tributaria»².

No obstante, la creación y puesta en funcionamiento de dicha organización administrativa, a la que se hace responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, así como de otros recursos que se le encomienden por ley o por convenio, ha concitado una atención que

¹ Así, en la memoria de la Dirección General de Contribuciones, de 1913, se afirmaba que «en general la implantación del organismo administrativo es muchísimo más difícil que la del régimen material de los impuestos», añadiendo que «la constitución de un organismo (administrativo) fuerte y capaz es la condición previa de toda reforma honda del viejo sistema de nuestras contribuciones»; tomamos las citas de FUENTES QUINTANA, E. *La ideología de la reforma tributaria silenciosa*, en *Hacienda Pública Española* n.º 42-43, 1976, pp. 130 y 131.

² La afirmación, extraída de EINAUDI, L. *Principii di Scienza della Finanza*, reimpresión de la primera edición de 1932, G. Einaudi, Torino 1956, la tomamos de FUENTES QUINTANA, E. «El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma» (1978), que manejamos en la cuidada edición de COMIN, F. de los trabajos de FUENTES QUINTANA, E. *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, ed. crítica, Barcelona 1990, p. 445.

ha ido más allá del estricto campo del Derecho Tributario ³ dando lugar a pronunciamientos que, pese a su contundencia, adolecían de evidentes limitaciones.

Porque los trabajos publicados al respecto se centraron fundamentalmente en la formulación de una doble denuncia: la de la supuesta huida del Derecho público que la creación de este Ente perseguiría, y la del ataque que la opción organizativa adoptada supondría, «al menos potencialmente», a las garantías del contribuyente frente a la Administración ⁴; olvidando otros posibles planteamientos, quizás no tan vistosos, pero si de igual o mayor utilidad a todos los efectos.

Así, probablemente hubiera resultado necesaria una reflexión en profundidad en torno a la adecuación de la Administración tributaria a las nuevas características del sistema tributario introducido en el proceso de reforma abierto por la Ley 50/1977. Porque lo cierto es que el cambio de la organización y funcionamiento de la Administración tributaria no se anticipó al proceso reformador, sino que las estructuras administrativas continuaron siendo las mismas y las modificaciones introducidas no suscitaron, precisamente, un entusiasmo indescriptible; lo que sin duda fue una de las causas del debilitamiento del inicial impulso de la reforma tributaria ⁵. Es cierto que las denominaciones de los cuerpos de funcionarios al servicio de la Hacienda Pública se han visto modificadas y sus funciones han sido reordenadas en no pocas ocasiones, incluso dando lugar a litigios de conocida repercusión en la estructura de los procedimientos tributarios ⁶; pero no lo es menos que las circunstancias concurrentes en tales reformas, que operan siempre entre los polos de la unificación y separación de funcionarios y funciones ⁷, pueden llevar a pensar que obedecen más al cambio de los equilibrios existentes entre los distintos cuerpos de funcionarios y, por tanto, a intereses corporativos, que a la existencia de modelos acabados para la organización de las funciones de la Hacienda. Sobre todo, porque las sucesivas «fusiones» y «escisiones» de esos prestigiosos colectivos funcionariales parecen obedecer a un cierto y tradicional inmovilismo administrativo ⁸ que, se quiera o no, finalmente termina por producir una compartimentación de funciones que, estando justificada en algunos casos por razón de la materia, al tratarse de funciones relativas a distintas vertientes de la actividad financiera pública, como ocurre en materia de control e inspección de entidades

aseguradoras y planes de pensiones, o de función interventora y control financiero del sector público estatal, no siempre se corresponde —como ocurre, por ejemplo, en la separación de la inspección de los Impuestos Especiales respecto a la del IVA, que son competencia de distintas especialidades del Cuerpo superior de Inspectores de Hacienda del Estado— con la estructura del sistema tributario y la conveniencia de su gestión integral.

Por eso conviene advertir que esos aspectos de la organización administrativa y la distribución de funciones entre los distintos cuerpos de la Hacienda pública, además de resultar de una extraordinaria importancia desde el punto de vista del servicio a los intereses generales, que el art. 103 de la Constitución encomienda a la Administración, afectan también a los derechos de los ciudadanos contribuyentes, pues como advirtiera A. Hensel, «es un error científico creer en el invariable contenido de la ley con independencia del cuerpo organizativo encargado de aplicar la ley en la realidad».

De ahí que la creación de la AEAT, invitara a realizar un análisis en profundidad de la incidencia que esa nueva forma organizativa podía tener en el ejercicio de las distintas potestades que la ley concede a la Administración para la aplicación de los tributos, pues como advirtiera el entonces Profesor de Bonn, «el hecho de asignar la ejecución de determinadas leyes administrativas a un determinado tipo de organizaciones es a menudo algo decisivo para el efectivo contenido de la norma» ⁹. Un análisis que, sin desdeñar la perspectiva constitucional, descendiera también al terreno de la legalidad ordinaria y de su estudio desde las categorías dogmáticas, adoptando así una perspectiva que recientemente ha reivindicado J. Ramallo, al señalar con razón que la función del jurista no puede limitarse a «enfrentar todas y cada una de las realidades jurídico-positivas directa y exclusivamente con la Constitución» ¹⁰.

Se trataba de un empeño nada cómodo, sobre todo a la vista de la práctica unanimidad de la doctrina existente, que no sólo había dudado sobre la naturaleza de Administración pública de la AEAT y proclamado enfáticamente la inconstitucionalidad de su norma de creación, aunque fuera por razones formales ¹¹, sino que había advertido sobre los graves riesgos que su particular sistema de financiación podía tener sobre el deber de objetividad que la Constitución impone a la Administración pública en su art. 103 ¹² y, por ende, sobre las garantías de los contribuyentes frente a la Administración.

³ Pone de manifiesto el interés suscitado por la creación de la Agencia Tributaria PAREJO ALFONSO, L. *Eficacia v Administración. Tres estudios*, M.A.P., Madrid 1995, p. 26.

⁴ Por el momento, vid. por todos PITA GRANDAL, A. M. *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, REDF Civitas n.º 71, 1991, pp. 369 y 373-374.

⁵ Así lo indica FUENTES QUINTANA, E. «Hacienda democrática y reforma fiscal», en COMIN, F. (ed.) *Las reformas tributarias...* cit. en nota 2, p. 474.

⁶ En este sentido, conviene recordar que el recurso que dio lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984, que declaró la nulidad del Real Decreto 412/1982, en cuanto atribuía a la Inspección funciones liquidadoras, tuvo su origen en el recurso interpuesto por una Asociación representativa de un cuerpo de funcionarios al que tradicionalmente se habían encomendado esas funciones. Mas información al respecto en CLAVIJO HERNANDEZ, F. *La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 en relación al Real Decreto 412/1982*, Revista Jurídica de Cataluña n.º 4, 1985, pp. 1069 y ss. Vid. igualmente ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J. *Las actas de la Inspección de los tributos*, ed. Civitas, Madrid 1994, pp. 81 y 82, donde se pone de manifiesto que la separación entre órganos de inspección y liquidación obedeció en su momento, en el Reglamento de 1926, a problemas orgánicos, relacionados con los abusos de la Inspección.

⁷ En la última de dichas reformas, llevada a cabo por los artículos 56 y 57 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, se ha optado por la separación de los cuerpos antes integrados en el Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del estado.

⁸ Denunciado por FUENTES QUINTANA, E. *El estilo tributario latino...* cit. en nota 2, pp. 445 y 446.

⁹ Cfr. HENSEL, A. *La influencia del Derecho Tributario sobre la formación de los conceptos del Derecho Público*, traducción española de PÉREZ ROYO, F., Hacienda Pública Española n.º 22, 1973, p. 178.

¹⁰ A las advertencias realizadas en RAMALLO MASSANET, J. «Prólogo» al libro de LOPEZ MARTINEZ, J. *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria*, ed. Civitas, Madrid 1994, pp. 14-15, se ha unido su reflexión más reciente en RAMALLO MASSANET, J. *El Derecho Tributario en España desde el punto de vista académico*, REDF Civitas n.º 93, 1997, p. 16.

¹¹ En concreto por tratarse de una disposición incorporada a una Ley General de Presupuestos del Estado que, por su contenido, excedería de su contenido constitucionalmente posible, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional consolidada a partir de la STC 76/1992, de 14 de mayo; en ese sentido se pronunciaron, por todos, BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P./SERRANO ANTON, F. *La Agencia Tributaria frente al contribuyente: régimen jurídico y problemas de constitucionalidad*, ed. Comares, Granada 1993, pp. 105 y ss. y SANCHEZ SERRANO, L. «Comentarios a la Disposición Adicional Decimoséptima», en VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su Reglamento*, ed. Colex, Madrid 1993, p. 759.

¹² Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J. *Nota sobre la Agencia estatal de Administración Tributaria*, REDF Civitas n.º 71, 1991, p. 410.

Por eso creo que debe valorarse especialmente el esfuerzo realizado por Enrique Ortiz Calle, que en el trabajo que ahora presento no sólo acredita haber manejado con provecho la bibliografía española y la comparada más relevante en la materia sino, sobre todo, hace gala de un manejo impecable de la metodología más adecuada al tipo de estudio que pretendía realizar. Porque en su trabajo se preocupa de indagar la naturaleza de ese peculiar tipo de Ente público que es la AEAT, y lo hace precisamente a partir del estudio de los aspectos de su régimen jurídico más relevantes a esos efectos, sentando al tiempo las bases para el posterior análisis de los efectos que la creación de esa nueva forma organizativa puede tener en el régimen jurídico de las distintas potestades tributarias. No se trata, ciertamente, de una metodología que fuera desconocida o resultara particularmente original¹³, pero sí conviene destacar los frutos que de ella se obtienen cuando se emplea con el rigor y constancia que lo ha hecho el autor de esta obra, que examina con detalle el régimen jurídico de las distintas potestades tributarias, efectuando aportaciones de no escaso interés, para plantearse la incidencia concreta que la creación de la AEAT puede tener en su ejercicio.

Además, demostrando su personalidad como investigador, Enrique Ortiz Calle ha afrontado cuantos problemas ha encontrado en su camino, por novedosos o dificultosos que fueran, sin rehuir ninguna cuestión. De ello es muestra el tratamiento de la configuración de la AEAT como órgano de colaboración entre la Administración tributaria central y las Administraciones autonómicas y locales. Se trata de un asunto de extraordinaria importancia, que suscita especiales dificultades y se encontraba particularmente necesitado de análisis en lo que se refiere a las relaciones entre la AEAT y las Administraciones tributarias autonómicas¹⁴, en especial tras la puesta en funcionamiento del nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001, cuyas características fundamentales¹⁵ habían de suponer necesariamente modificaciones de importancia, tanto en los mecanismos de colaboración y coordinación interadministrativa previstos para los anteriores tributos cedidos en la Ley 30/1983, como en las formas de participación de las Comunidades Autónomas en la gestión del IRPF que plasmaron en la Ley 21/1993.

En efecto, es éste un ámbito en el que la distribución de competencias y potestades entre las Administraciones central y autonómica inciden de forma directísima sobre la posición de los contribuyentes y, precisamente por ello, reclaman una especial atención para que no se produzcan efectos indeseables y, entre ellos, un incremento de la presión fiscal indirecta que resultará difícil de evitar mediante el simple empleo de las técnicas ya conocidas de colaboración y cooperación interadministrativa. De ahí precisamente la

necesidad de reflexionar sobre nuevas fórmulas de integración entre Administraciones que, sin embargo, suscitan no pocas dudas desde el punto de vista de la correcta distribución de competencias. Porque, en efecto, si las actuales Comisiones mixtas de coordinación de la gestión tributaria son simplemente órganos de encuentro entre las Administraciones central y autonómicas, que podrían caracterizarse como Conferencias sectoriales de participación y, por ello, pueden resultar insuficientes, no es sencillo imaginar la fórmula para la articulación de una Administración integrada que, superando con creces el modelo hoy vigente, podría afectar al derecho a la autoadministración reconocido a los Entes territoriales para la gestión de sus propios intereses en el artículo 137 de la Constitución.

A todas esas cuestiones se enfrenta, con el rigor que ya ha acreditado en otras publicaciones anteriores y con mucha mayor profundidad de lo que ahora podría yo hacerlo, Enrique Ortiz Calle, dando una muestra más de su valía como universitario. Porque nos encontramos ante un trabajo profundamente universitario, por la materia a la que se refiere, por el método y fuentes que se han empleado para su realización y por lo ponderado de sus conclusiones. Ante un trabajo que, precisamente por ello, ha de ser extraordinariamente útil para todos cuantos se interesan profesionalmente por el Derecho Tributario, en especial para quienes tienen la responsabilidad de diseñar el modelo organizativo más adecuado para que la Administración tributaria española pueda hacer frente al reto que supone la gestión de un sistema tributario tan fuertemente descentralizado como es el hoy vigente en nuestro país.

Un modelo de organización cuya definición requiere, sin duda, un esfuerzo de reflexión jurídica, aunque sólo sea para no abandonar estas cuestiones a los tratamientos de la doctrina gerencial, cuyas limitaciones para la organización de las actividades administrativas se han puesto ya de relieve¹⁶. Y en esa reflexión deberían considerarse las exigencias derivadas de otros factores hasta ahora no mencionados, como la admisión en nuestro derecho de técnicas transaccionales en los procedimientos tributarios¹⁷, la creciente importancia de los problemas de la fiscalidad internacional y el papel que en ese campo ha de cumplir la asistencia interadministrativa, etc. Porque lo que no parece razonable, es que la organización de la Administración tributaria, que es un elemento crucial para garantizar que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se realiza en los términos queridos por la ley, se decida de acuerdo con criterios puramente coyunturales, atendiendo al apremio de las circunstancias.

JUAN ZORNOZA PÉREZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

¹³ De algún modo en esa línea se situaba el trabajo de SANCHEZ GALIANA, J.A. *Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios*, REDF Civitas nº 87, 1995, pp. 421 y ss.

¹⁴ A las cuestiones relacionadas con las relaciones entre Administración central y autonómica, por un lado, y Administración local por otro, se ha referido BARQUERO ESTEVAN, J.M. *Distribución de competencias y relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*, Tesis Doctoral UAM, Madrid 1997, que ha visto ya parcialmente la luz; vid. BARQUERO ESTEVAN, J.M. *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*, ed. Civitas, Madrid 1998, passim.

¹⁵ En especial el substancial cambio de la noción de tributo cedido y la consideración como tal del IRPF que se convierte en un tributo compartido; vid. con mayor amplitud mi trabajo ZORNOZA PÉREZ, J. «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», en AA.VV. *El Estado de las autonomías. Los sectores productivos y la organización territorial del Estado*, vol. IV, ed. CEURA, Madrid 1997, pp. 3987 y ss.

¹⁶ Cfr. PAREJO ALFONSO, L. *Eficacia...* cit., pp. 113 y ss.

¹⁷ Técnicas cuyo éxito depende, en no escasa medida, de la modificación del tradicional modelo de relaciones entre la Administración y los contribuyentes; o, si se prefiere, de la implantación de una nueva cultura administrativa que, seguramente, demande a su vez nuevas formas de organización; vid. al respecto mi «Prólogo» a GONZALEZ-CUÉLLAR SERRANO, Ma L. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, ed. Colex, Madrid 1997, pp. 24 y 25.

INTRODUCCIÓN



ONSTITUYE el objeto del presente trabajo el estudio de la incidencia de la estructura jurídico-organizativa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), como entidad que desde el 1 de enero de 1992 desarrolla en el ámbito estatal las funciones de gestión tributaria, sobre el ejercicio de las diversas facultades y potestades inherentes a la actividad administrativa de aplicación de los tributos.

La elección del objeto de la investigación se justifica suficientemente a la vista, según hace ya algunos años destacara Hensel, de la necesaria influencia que la organización administrativa ejerce sobre la aplicación de la ley en la vida real; razón por la que «el hecho de asignar la ejecución de determinadas leyes administrativas a un determinado tipo de organización es a menudo algo decisivo para el efectivo contenido jurídico de la norma cuyos efectos definidores nunca se agotan. Es un error científico creer en el invariable contenido de la ley con independencia del cuerpo organizativo encargado de aplicar la ley en la realidad»¹.

¹ Estas palabras, ciertamente reveladoras, son pronunciadas al hilo de unas reflexiones que sugieren al autor la creación en Alemania de una estructura organizativa específica y unitaria del Reich para la administración de los impuestos y la instauración del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública [Cfr., HENSEL, A., *La influencia del Derecho Tributario sobre la formación de los conceptos de Derecho Público*, conferencia pronunciada en Berlín en 1927, y publicada en Hacienda Pública Española (HPE), núm. 22, 1973, p. 178].

El reconocimiento de este hecho constituyó para nosotros, desde el mismo instante en que iniciamos nuestra investigación, el auténtico presupuesto metodológico del que habría de partir el análisis del régimen jurídico de la AEAT; es decir, si parece innegable la estrecha relación existente en cualquier sector de la aplicación normativa entre los aspectos orgánicos y los funcionales, se puede decir sin exageración que de las características de la organización administrativa depende en buena medida el cumplimiento por la Administración de los fines que la justifican².

A partir de esta premisa, el objetivo que nos habíamos propuesto exigía, con carácter previo, determinar la naturaleza jurídica de la AEAT; problema cuya resolución parecía insoslayable puesto que casi desde el mismo instante en que se creó la AEAT no faltaron autores que llegaron a cuestionar seriamente la naturaleza administrativa de dicha entidad³, llegándose incluso a afirmar que la reforma organizativa operada a través de la creación de la AEAT había significado nada menos que la «privatización de la gestión tributaria»⁴.

De ahí la necesidad de que tuviéramos que abordar en la primera parte del trabajo el examen de los aspectos básicos de la estructura jurídico-organizativa de la AEAT; por ello, nuestro estudio se inicia con el análisis de una serie de normas que, no estando directamente relacionadas con las facultades y potestades de aplicación de los tributos –régimen de personal, presupuestario, contratación, responsabilidad patrimonial, etc.–, sí eran claves para desentrañar la naturaleza –pública o privada– de la organización a la que el legislador había encomendado la aplicación del sistema tributario estatal. Este análisis fue determinante para definir la posición institucional de la AEAT como ente instrumental plenamente integrado en la Administración General del Estado, desmintiendo de paso las acusaciones, quizás un tanto apresuradas, que se habían formulado en el sentido de la «huida hacia el Derecho Privado» que pretendidamente había representado la creación de la AEAT⁵; huida que, más concretamente, habría tenido lugar a través de las «funciones logísticas o mediales» desplegadas por aquella, y desarrolladas básicamente a través de la laboralización del personal que allí presta sus servicios y de los procedimientos presupuestarios y de contratación.

² Como ha reconocido SÁNCHEZ MORÓN, M., *Notas sobre la función administrativa en la Constitución Española de 1978*, en PREDIERI, A/GARCÍA DE ENTERRÍA, E (dir.), «La Constitución Española de 1978. Estudio sistemático», ed. Cívitas, Madrid, 1980, p. 663.

³ En este sentido, BAENA AGUILAR, A/HERRERA MOLINA, P.M/SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria frente al contribuyente: Régimen jurídico y problemas de constitucionalidad*, ed. Comares, Granada, 1993, p. 20.

⁴ Así, GARRIDO FALLA, F., *Privatización y reprivatización*, en Revista de Administración Pública (RAP), núm. 126, 1991, p. 30.

⁵ Para esta tesis, al poco tiempo de la creación de la AEAT, DEL SAZ, S., *Desarrollo y crisis del Derecho Administrativo. Su reserva constitucional*, en CHINCHILLA/LOZANO/DEL SAZ., «Nuevas perspectivas del Derecho Administrativo. Tres estudios», ed. UNED/Cívitas, Madrid, 1992, pp. 144 y ss.

Pero la determinación de la naturaleza jurídica de la AEAT sólo era el punto de partida para abordar el núcleo de nuestra investigación: el análisis de aquellas normas de la estructura organizativa de esa entidad que incidían directamente sobre las diferentes facultades y potestades de gestión tributaria. Para la consecución de este objetivo, lo primero que tuvimos que definir fue la posición de la AEAT como parte significada de la Administración tributaria Central y su capacidad para establecer relaciones de coordinación y cooperación con las restantes Administraciones tributarias territoriales, haciendo especial hincapié en las posibilidades de colaboración entre las Comunidades Autónomas y la AEAT en el marco de un modelo de financiación autonómica basado en el principio de corresponsabilidad fiscal⁶.

Y desde el primer momento pudimos constatar hasta qué punto estaban ajustadas a la realidad las palabras de Hensel a las que hicimos referencia al comienzo de estas líneas, al apuntar la relación dialéctica ineludible entre estructura y función en la esfera de la actividad administrativa de aplicación de los tributos. En este sentido, el único método que nos pareció útil para abordar con ciertas garantías de éxito la meta que nos habíamos propuesto era el análisis separado de cada una de las potestades en que es posible desglosar la función administrativa de aplicación del sistema tributario, escogiendo aquellas normas de la organización jurídica de la AEAT que justamente incidían de un modo más directo sobre aquella función.

Así lo hicimos en primer lugar con la «función autónoma de interpretación» que ha asumido la Administración tributaria en el marco de los actuales procedimientos de gestión⁷, a través básicamente de la emisión de circulares y de contestaciones a consultas planteadas por los contribuyentes, al objeto de definir cuáles eran las líneas maestras de la organización jurídica de las facultades interpretativas de la Administración tributaria española tras la creación de la AEAT. Para el análisis de dicha organización nos resultó de gran utilidad la experiencia comparada que nos brindaba el modelo de Administración tributaria de los Estados Unidos de Norteamérica, donde es también una organización descentralizada –el *Internal Revenue Service*– la encargada de la aplicación efectiva de las Leyes tributarias federales.

Pues en dicho ámbito es destacable la gran atención que el legislador, apoyado por la doctrina y la jurisprudencia, ha prestado a la regulación de las inter-

⁶ Es imprescindible remitirse a la propuesta de «Administración Tributaria Integrada» en el contexto de todo un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas que se contiene en AA.VV., *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas* (Grupo de Estudio constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera y formado por C. Monasterio Escudero, J. V. Sevilla Segura, F. Pérez García y J. Solé Vilanova), Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

⁷ Cfr. MARCHESSOU, P., *L'interprétation des textes fiscaux*, Ed. Economica, París, 1980, p. 53.

pretaciones administrativas y, en general, a todas las cuestiones relacionadas con las tareas de información y asistencia al contribuyente, frente a lo que sucede en la esfera del Derecho español, salvo destacadas excepciones⁸. Cuestiones, por lo demás, de fundamental importancia en el marco de unos procedimientos de gestión cada vez más necesitados de la colaboración de los obligados tributarios⁹ y, precisamente por ello, de un marco normativo que regule convenientemente y someta a control los procesos a través de los cuales la Administración tributaria exterioriza formalmente su posición interpretativa acerca de unas muchas veces controvertidas disposiciones tributarias, cuya interpretación y aplicación se encomienda generalmente en nuestro sistema a los propios contribuyentes.

Seguidamente abordamos uno de los puntos del régimen jurídico organizativo de la AEAT que quizás más polémica ha levantado entre cierto sector doctrinal; nos referimos, en concreto, a la instrumentalización de las potestades de gestión tributaria que opera el régimen jurídico presupuestario de aquella organización mediante un peculiar sistema de financiación que prevé, a través de una específica transferencia presupuestaria, la participación de la AEAT en una parte de las sumas recaudadas procedentes de los actos de liquidación dictados por aquella; participación que incrementa automáticamente la cuantía del presupuesto inicialmente aprobado por las Cortes Generales. Este peculiar sistema de financiación justifica, a juicio de ciertos autores¹⁰, una eventual declaración de inconstitucionalidad del apartado de la Ley de creación de la AEAT en que se regula la transferencia mencionada, con base en el atentado directo que, de acuerdo con esa tesis, tal participación de la AEAT en la recaudación supone sobre el deber constitucional de objetividad sancionado por el artículo 103.1 de la Constitución Española (CE).

Desentrañar el alcance y el sentido de la incidencia que la transferencia presupuestaria procedente de actos de liquidación supone sobre el ejercicio de las potestades de gestión tributaria nos obligó a definir, a su vez, cómo se proyecta ese mandato de objetividad al servicio de los intereses generales —como integrante del estatuto constitucional de la Administración pública— sobre las actuaciones de la AEAT; o, si se prefiere, cuál es el tipo de relación que cabe establecer entre

el también constitucional principio de eficacia (art. 103.1 CE), al que puede servir la mencionada transferencia, y la objetividad¹¹ en este sector de la actuación administrativa.

El intento de ofrecer una adecuada respuesta al interrogante planteado rápidamente nos reveló que el debate debía situarse en el contexto más general relativo a ciertos problemas comunes a todas las Administraciones de masas, cual es el caso de la tributaria; unos problemas, tratados con cierto detenimiento por la doctrina alemana¹² que en este punto nos resultó de gran ayuda, y relacionados con el conflicto de orden constitucional que expresa la divergencia entre los deberes legales de ejecución que incumben a la Administración y la efectiva capacidad administrativa para realizar aquéllos, desde el instante en que aquellos deberes sólo serán satisfechos en la medida que lo permitan las disponibilidades presupuestarias¹³.

En un orden distinto de cuestiones, la clara orientación de la estructura interna de la AEAT hacia la creación de órganos especializados en la gestión integral de determinados tipos de contribuyentes —como, por ejemplo, las Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresas y Exportadores, y las Unidades de Módulos, insertadas en las Delegaciones de la AEAT—, con el fin de alcanzar un control más eficaz de ciertos sectores de obligados tributarios que comparten características homogéneas, nos planteó de inmediato el problema de la compatibilidad de esa organización interna con las exigencias derivadas de ciertos principios del procedimiento sancionador, señaladamente el de separación entre instrucción y decisión para su atribución a órganos distintos en la tramitación de tal procedimiento, sancionados en el título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC). El estudio de este problema, al alcanzar el ámbito más genérico de la discutida legitimidad de alguno de los preceptos contenidos en el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre Procedimiento para Sancionar las Infracciones Tributarias (PSIT), exigió por nuestra parte, con carácter previo, un esfuerzo adicional tendente a determinar la legitimidad, a su vez, de la disposición adicional quinta de la última

⁸ Así, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Las consultas a la Administración en la LGT*, en AA.VV., «Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda», T.II., ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 1385 y ss., donde se insiste en la necesidad de que el legislador «aborde directamente la organización jurídica de las potestades interpretativas que la ley atribuye a la Administración para la aplicación de los tributos».

⁹ Así ya fue destacado por CASADO OLLERO, G., *La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco*, en HPE, núm. 68, 1981, pp. 157 y ss.

¹⁰ Cfr., en este sentido, por todos, FERREIRO LAPATZA, J. J., *Nota sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, en Revista Española de Derecho Financiero (REDF), núm. 71, 1991, p. 410.

¹¹ Los problemas relativos a la relación entre los principios de objetividad y de eficacia, como integrantes del estatuto constitucional de la Administración Pública (artículo 103.1 CE), han sido abordados desde una perspectiva general por PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública*, en Documentación Administrativa, núm. 218-219, pp. 215 y ss.

¹² Así, ISENSEE, J., *Die typisierende Verwaltung. Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Duncker & Humblot, Berlín, 1976.

¹³ Problemas abordados con carácter general en la doctrina española por PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración. Tres estudios*, ed. Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1995, en especial, páginas 134 y ss.

Ley citada, que declara el carácter supletorio de la misma en los procedimientos tributarios ¹⁴.

Por fin, la última parte del trabajo está dedicada al examen de la distribución, tras la creación de la AEAT, de las competencias para el ejercicio de la potestad revisora de la Administración tributaria. De modo especial, se intentan determinar las consecuencias del actual reparto de las competencias revisoras entre el Ministro de Economía y Hacienda y la AEAT para la consecución de los fines a que sirve un correcto ejercicio de la mencionada potestad. Igualmente, procuramos definir el sentido de la relación entre los Tribunales Económico-Administrativos, como parte significada de la Administración tributaria no integrada en la estructura de la AEAT, y los órganos de gestión de esta última; bosquejando asimismo los posibles mecanismos de coordinación que, a nuestro modesto entender, podrían ensayarse entre los dos órdenes de gestión en que se organiza nuestra Administración tributaria, conforme a lo establecido en el artículo 90 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT) ¹⁵.



¹⁴ Cuestión esta última sobre la que ha llamado la atención MARTÍN QUERALT, J., *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, en *Tribuna Fiscal*, núm. 32, 1993, pp. 40 y ss.

¹⁵ Mecanismos de coordinación que reclamaba, antes de que se pusiera en funcionamiento la AEAT, DELGADO PACHECO, A., *La creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, en *Impuestos*, núm. 5, 1991, p. 1400.

CAPÍTULO PRIMERO

ORGANIZACIÓN Y RÉGIMEN JURÍDICO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN. LA AEAT: SU CONFIGURACIÓN INICIAL COMO ENTE DE DERECHO PÚBLICO DE LOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 6.5 DE LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA. LA DETERMINACIÓN DE SU NATURALEZA JURÍDICA COMO PRE- SUPUESTO PARA DEFINIR EL SENTIDO Y EL ALCANCE DE LA INCIDENCIA DE LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA AEAT SOBRE EL EJERCICIO DE LAS DIFERENTES FACULTADES Y POTESTADES DE GESTIÓN TRIBUTARIA



SIENDO el objeto de este trabajo la determinación de la incidencia que la estructura jurídico-organizativa de la AEAT supone sobre la configuración y ejercicio específicos de las diversas facultades y potestades inherentes a la aplicación efectiva del sistema tributario estatal, resulta necesario con carácter previo al análisis del referido objeto la determinación de la naturaleza jurídica de la AEAT.

Este aserto se justifica sobradamente por el hecho de que no puede resultar jurídicamente indiferente a los efectos de nuestra investigación concluir que la creación de la AEAT ha supuesto la «privatización de la gestión tributaria»¹⁶, en el sentido de atribuir las potestades administrativas de aplicación de los tributos a una organización que era incluíble dentro de la categoría de las «entidades de Derecho Público, con personalidad jurídica, que por Ley han de ajustar su actividad al ordenamiento jurídico privado» del artículo 6.1.b) del Real Decreto 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria (LGP). Entidades que, como se sabe, tras la entrada en vigor de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) y consecuente derogación del citado artículo de la LGP [disposición derogatoria única.1.f) de la LOFAGE], quedan comprendidas dentro de las llamadas entidades públicas empresariales; las cuales, al igual que sucedía con los organismos del derogado artículo 6.1.b) de la LGP, se rigen en general por el Derecho Privado¹⁷, situándose al lado de las personificaciones de Derecho Privado que representan las sociedades mercantiles del apartado a) del último precepto citado –todavía vigente–, «en cuyo capital sea mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración del Estado o de sus organismos autónomos y demás entidades estatales de Derecho Público».

Pues, en efecto, en el supuesto de que el artículo 103 de la Ley 31/1990, por el que se creó la AEAT, hubiera procedido a una «privatización de la gestión tributaria» en el sentido anteriormente indicado, habría que plantearse una cuestión de gran calado jurídico constitucional: en concreto, si el legislador ha realizado, a la luz del propio texto fundamental, un ejercicio legítimo de su

¹⁶ En este sentido, a los pocos meses de haberse creado la AEAT, GARRIDO FALLA, F., *Privatización y reprivatización*, cit., p. 30, escribe que «sin duda alguna, la suprema novedad organizativa que nos ofrece la Ley de Presupuestos para 1991 está constituida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Lo que ahora se descentraliza y privatiza es algo que siempre ha estado unido a la esencia misma de una de las funciones nucleares del Estado: la recaudación de impuestos».

¹⁷ Con la reciente promulgación de la LOFAGE se ha intentado, en palabras de su exposición de motivos, llevar a cabo una labor que resultaba inaplazable: «Racionalizar y actualizar la normativa dedicada a la tradicionalmente denominada "Administración Institucional del Estado". (Hasta qué punto se haya alcanzado ese objetivo es cuestión que excede no sólo nuestra limitada capacidad, sino también la finalidad sin duda más modesta de este trabajo). Pero sea ello como fuere, la realidad es que, como expresa la citada exposición de motivos, se opta, en primer lugar, por una denominación genérica, "organismos públicos", que agrupa todas las Entidades de Derecho Público dependientes o vinculadas de la Administración General del Estado.

Partiendo del concepto general, se distinguen después dos modelos básicos: organismos autónomos y entidades públicas empresariales. Los primeros realizan actividades fundamentalmente administrativas y se someten plenamente al Derecho Público; en tanto que las segundas realizan actividades de prestación de servicios o producción de bienes susceptibles de contraprestación económica y, aun cuando son regidos en general por el Derecho Privado, les resulta aplicable el régimen de Derecho Público en relación con el ejercicio de potestades públicas y con determinados aspectos de su funcionamiento».

potestad organizatoria al atribuir a una entidad de este tipo las funciones públicas inherentes a la aplicación de los tributos. Porque, a partir de dicha premisa, deberíamos cuestionarnos si, y en qué medida, a una entidad «que ajusta su actividad al ordenamiento jurídico privado», y que, por lo tanto, sus actuaciones en el tráfico jurídico se desarrollan al amparo del mismo marco jurídico en que se desenvuelven los sujetos de derecho ordinarios, le resultan aplicables los principios y normas constitucionales que disciplinan la organización y la actividad de ese sujeto singular que es la Administración pública. Normas y principios entre los que hay que destacar muy especialmente el servicio con objetividad a los intereses generales (art. 103.1 CE), la garantía de imparcialidad que incumbe a los funcionarios públicos (art. 103.3 CE) o la prohibición de arbitrariedad que alcanza a la actuación de todos los poderes públicos (art. 9.3 CE)¹⁸.

Se trata, con todo, de una cuestión que en cualquier caso deberemos abordar, con entera independencia de que lleguemos a la conclusión de la plena integración de la AEAT en la Administración pública, cuando intentemos desentrañar el significado de la previsión, ciertamente singular, contenida en el apartado dos, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990, que faculta a la AEAT para «constituir o participar en el capital de toda clase de entidades que adopten la forma de sociedad mercantil y cuyo objeto social esté vinculado con los fines y objetivos de aquélla»; ya que, según cierta doctrina, esta disposición posibilita nada menos que «una sociedad mercantil constituida o participada por la AEAT desarrolle en todo o en parte el procedimiento de gestión»¹⁹.

En este mismo orden de ideas, tampoco puede resultar indiferente a los efectos de nuestra investigación concluir, en sentido bien distinto de la hipótesis que antes considerábamos, que la AEAT forma parte de la Administración pública, en su condición de exponente específico de la llamada Administración institucional o instrumental, al haber sido dotada por el legislador –a través del expediente técnico de la atribución de personalidad jurídica– de un estatuto singular, que le faculta para desarrollar sus funciones con cierta autonomía operativa o funcional respecto del Ministerio de Economía y Hacienda del que depende ins-

¹⁸ Este problema ha sido abordado, desde una perspectiva general y al objeto de ofrecer una explicación del fenómeno –y de sus límites– conocido como «huida del Derecho Administrativo», que se manifiesta a través de la creación de las más variadas clases de personificaciones instrumentales sometidas al Derecho Privado tanto en su formas de organización como en el régimen de su actividad, por PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración. Tres estudios*, cit., pp. 19-85. Este autor demuestra a partir del orden constitucional vigente la inexistencia de verdadera libertad de elección de las formas organizativas y de actuación por parte del Estado; argumentando asimismo que la ausencia de señalamiento de límites precisos a la potestad organizatoria amenaza con trastocar el completo orden constitucional.

¹⁹ Cfr. PITA GRANDAL, A. M., «La Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *REDF*, núm. 71, 1991, p. 371.

trumentalmente; dependencia que se manifestaría en diversos aspectos del régimen jurídico de la AEAT. Porque dicho estatuto no impediría la plena integración de esta entidad en la Administración Pública regulada al máximo nivel en el artículo 103 CE como organización a la que la propia norma fundamental ha dotado de un régimen singular –que sujetaría igualmente la organización y el funcionamiento de la AEAT– para que cumpla la función que constitucionalmente tiene asignada: El servicio con objetividad a los intereses generales, en la expresión que de los mismos haya efectuado el legislador ordinario o la propia Constitución, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho.

Pues bien, una vez justificada la necesidad de determinar la naturaleza jurídica de la AEAT, lo primero que debemos constatar es el alto grado de confusión doctrinal existente respecto a la calificación jurídico-organizativa que merece dicha entidad²⁰. Así, mientras que para cierto sector doctrinal es clara la naturaleza administrativa de la AEAT²¹, otros autores la consideran como un ente que, «siendo técnicamente un organismo autónomo, se le quiere excluir de la normativa propia de éstos»²²; otros, por su parte, manifiestan que estamos ante una «sociedad estatal institucionalizada»²³, llegándose a poner en tela de juicio o incluso negando abiertamente el carácter de Administración pública de la AEAT²⁴.

Esta falta de acuerdo doctrinal en punto a la determinación de la naturaleza jurídica de la AEAT, puesta de manifiesto desde el mismo momento de creación

de la misma, pudo quizás deberse en parte, al menos inicialmente, al desconcierto provocado por el vehículo jurídico completamente irregular e intempestivo del que se valió el legislador –un precepto dentro del articulado de una Ley de Presupuestos Generales del Estado– para realizar una reforma de la organización jurídica de la Administración tributaria del calado que supone la creación de la AEAT²⁵. Porque el legislador ha recurrido a un expediente técnico que ha dado pie a poner seriamente en tela de juicio la constitucionalidad del artículo 103 de la Ley 31/1990²⁶, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el contenido posible de las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado²⁷, al traspasar dicho precepto los límites implícitos que el artículo 134.2 CE impone al legislador ordinario a la hora de delimitar las materias que pueden ser reguladas por aquellas Leyes y que configuran su función constitucional²⁸. Dicha fun-

²⁵ Como advertía RODRÍGUEZ BEREJO, A., «Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos», en AA. VV., *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. I., ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 647, «en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de los últimos años estamos asistiendo a una creciente y progresiva utilización de su articulado para legislar con carácter general sobre infinidad de materias y cuestiones, directa o indirectamente relacionadas con las consignaciones de los estados numéricos de autorización de gastos y de previsión de ingresos e incluso, a veces, con muy remota relación con la gestión de los caudales públicos o su cuantificación» (...). «La Ley de Presupuestos es cada vez más una "ley omnibus" que, desbordando su natural y específico ámbito normativo, se ha convertido en un vehículo de legislación de comodidad y urgencia o de "legislación escoba", que va recogiendo lo que por múltiples causas» (...) «al final no ha podido encontrar acogida en su ley propia». Llamando la atención sobre las indebidadas, por «generosas», partes dispositivas de las Leyes anuales de Presupuestos, vide MENÉNDEZ MORENO, A., *La configuración constitucional de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1988, pp. 77-87. Recientemente, de nuevo, RODRÍGUEZ BEREJO, A., «Jurisprudencia constitucional y Derecho Presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes», en *Revista Española de Derecho Constitucional (REDC)*, núm. 44, 1995, pp. 9 y ss., donde se vuelve a lamentar de los efectos perversos que tiene la creciente utilización de la Ley de Presupuestos como instrumento o vehículo de reformas legislativas tanto para la técnica y dogmática jurídicas como para un buen y ordenado sistema de producción de normas. Efectos que se cifran, fundamentalmente, en la hipertrofia del carácter y función de la Ley, que se acaba desnaturalizando, la destrucción de la codificación y, por fin, la inseguridad jurídica, derivada de la falta de certeza o incertidumbre sobre un Derecho vigente sometido a un proceso constante de variación y cambio a través de las Leyes anuales de Presupuestos.

Y es que, además, especialmente desde 1984, como ha estudiado BAENA DEL ALCÁZAR, M., «Organización, régimen jurídico y sector público estatal. La incidencia de las Leyes de Presupuestos», en PÉREZ MORENO, A. (dir.), *La Administración Instrumental. Libro homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, t. I., ed. Civitas, Madrid, 1994, pp. 81 y ss., viene siendo una constante el utilizar las Leyes anuales de Presupuestos para abordar la reestructuración del sector público a través de la creación, supresión y modificación en esa sede de la más variada gama de entes públicos, constituyendo un ejemplo palmario de lo que se denuncia la propia creación de la AEAT.

²⁶ Así se han manifestado PITA GRANDAL, A. M., *La Agencia Estatal...*, cit., p. 366; BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria frente al contribuyente...*, cit., pp. 105-108; SÁNCHEZ SERRANO, L., «Comentario a la disposición adicional decimoséptima», en VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (dir.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su Reglamento*, ed. Colex, Madrid, 1993, p. 759; MÁRQUEZ SILLERO, C., *La Agencia Tributaria frente a la seguridad jurídica del contribuyente: Consideraciones jurídico-críticas*, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública (RDFHP)*, núm. 234, 1994, pp. 1282-1283; SÁNCHEZ GALIANA, J. A., *Las actuaciones de la Agencia Tributaria...*, cit., pp. 425 y 426.

²⁷ Jurisprudencia que ha sido estudiada y sistematizada por RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Jurisprudencia constitucional y Derecho Presupuestario. Cuestiones...*, cit., pp. 9 y ss.

²⁸ Límites implícitos que, como ha visto ZORNOZA PÉREZ, J. J., «La Ley de Presupuestos y el sistema de fuentes del Derecho: En torno a la STC 76/1992, de 14 de mayo», en AA. VV., *Informe Comunidades Autónomas*

²⁰ LLama la atención sobre este dato SÁNCHEZ GALIANA, J. A., «Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios», en *REDF*, núm. 87, 1995, pp. 424 y ss.

²¹ Así, DELGADO PACHECO, A., *La creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, cit., 1991, p. 1392.

²² Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Nota sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, cit., página 401.

²³ En este sentido, BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria frente al contribuyente...*, cit., p. 20, quienes califican así a la AEAT, por tratarse de un «organismo autónomo» que puede actuar en régimen de Derecho Privado.

El término «sociedad estatal institucionalizada» ha sido acuñado por SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Ed. Ceura, Madrid, 1988, p. 1210, para aludir a las sociedades estatales atípicas a que se refería el artículo 6.1.b) de la LGP –precepto derogado por la LOFAGE–, es decir, las «entidades de Derecho Público, con personalidad jurídica, que por Ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado», por contraposición a las sociedades mercantiles en las cuales tanto su forma de organización como su actividad se rigen por el Derecho Privado.

²⁴ Así, MÁRQUEZ SILLERO, C., «Reflexiones jurídico-constitucionales en torno a la Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1994, p. 14, quien tajantemente afirma que «la Agencia Tributaria no es Estado», por lo que «no forma parte de la Administración de la Hacienda Pública»; no terminan de pronunciarse BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria...*, cit., pp. 20-22, al limitarse a llamar la atención sobre «el discutible carácter de Administración Pública de la AEAT», dado que al parecer de estos autores «la Agencia es materialmente una sociedad estatal»; sin olvidar la facultad con que cuenta esta última para constituir sociedades mercantiles a las que hipotéticamente se podría encomendar el desempeño de funciones públicas; esos últimos tres autores, «La Agencia Estatal de Administración Tributaria: Problemas de constitucionalidad», en *Tribuna Fiscal*, núm. 27, 1993, p. 53, señalan con mayor claridad que «conceder a la Agencia el carácter de Administración pública supone un mero voluntarismo legal, de dudosa validez a la luz de la Constitución».

ción limita, efectivamente, el contenido de las Leyes de Presupuestos, de un lado, a la aprobación de los estados de gastos e ingresos y a las normas relacionadas con la gestión o ejecución de los créditos presupuestarios, que forman el llamado contenido necesario o indisponible de esas Leyes; y permite, de otra parte, un contenido eventual o no necesario para las Leyes anuales de Presupuestos, de naturaleza no estrictamente presupuestaria pero que puede incluirse en la Ley de Presupuestos por su incidencia o relación directa con el manejo o dirección de la política económica de la que el Presupuesto es expresión numérica e instrumento de *indirizzo* ²⁹.

En definitiva, la creación de la AEAT a través del artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, extralimita el contenido posible que la Constitución reserva a este tipo de Leyes, toda vez que, como tiene declarado la STC 76/1992 (F.J. 4), la «incidencia en una materia propia de la Hacienda general no es suficiente para poder afirmar que se dé la necesaria conexión directa de la norma en cuestión con el presupuesto en sentido estricto o con los criterios de política económica del Gobierno». Esta conclusión anteriormente expuesta se refuerza a la vista de la STC 178/1994, que declaró inconstitucional y nula la disposición final décima de la Ley 4/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, norma categorizable dentro del Derecho de la Organización al igual que el artículo 103 de la Ley 31/1990. Dicha disposición final, en efecto, suprimía las Cámaras de la Propiedad Urbana, que

mas 1992, ed. Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1993, p. 368, son de mucha más difícil concreción que los explícitos derivados de la prohibición constitucional relativa al establecimiento y modificación de tributos establecida en el artículo 134.7 CE, por remitir a un criterio hermenéutico menos preciso, como es el de la congruencia material que razonablemente debe existir entre las normas incluidas en el articulado de las Leyes de Presupuestos y la finalidad de estas últimas.

²⁹ La función constitucional de las Leyes de Presupuestos ya ha sido perfilada por el Tribunal Constitucional en importantes resoluciones —básicamente, las STC 27/1981 (F.J. 2), 84/1982 (F.J. 3), 65/1987 (F.J. 3, 4 y 5), 76/1992, 178/1994 y 195/1994 (fundamento jurídico 3)— teniendo en cuenta, entre otros aspectos relevantes, los límites implícitos a su contenido que se derivan de los artículos 66.2 y 134.2 de la CE. Una panorámica de la doctrina constitucional, en RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Jurisprudencia constitucional y Derecho Presupuestario...*, cit., pp. 9-25.

También resultan de interés los comentarios de la STC 76/1992 a cargo de RAMALLO MASSANET, J., «Incidencia de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)», en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, y ZORNOZA PÉREZ, J. J., «La Ley de Presupuestos...», cit., en AA. VV., *Informe...*, cit., pp. 363 y ss., ya que ahí se pone de manifiesto cómo la doctrina del Tribunal Constitucional acerca del contenido posible de las Leyes de Presupuestos sigue una línea constante y uniforme que, finalmente y de manera consecuente con las posiciones mantenidas por el máximo Tribunal en anteriores resoluciones, culmina con la declaración de inconstitucionalidad del artículo 130 LGT en la redacción dada al mismo por el artículo 110 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988. Precepto que, como es sabido, fijaba las condiciones en que los Jueces de instrucción podían autorizar a los órganos de recaudación la entrada en el domicilio —a los efectos de garantizar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio consagrada en el artículo 18.2 CE—, y que fue declarado inconstitucional por su nula conexión con la función constitucional de las Leyes de Presupuestos y «resultar claro su carácter de norma general del régimen jurídico aplicable a todos los tributos».

«no pueden encuadrarse en lo que este Tribunal ha definido como núcleo mínimo, necesario e indisponible de las Leyes de Presupuestos, y tratándose de una materia distinta a la estrictamente presupuestaria no cumple con los requisitos de conexión exigidos por el Tribunal para su legítima inclusión en la Ley de Presupuestos, puesto que no guarda relación directa con los ingresos y gastos del Estado ni tampoco con los criterios de la política económica en que se inspira el presupuesto y, por último, tampoco puede entenderse que sea complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del presupuesto» (STC 178/1994, F.J. 5).

Pero es que, además, la creación de la AEAT a través de una Ley de Presupuestos, al restringir ilegítimamente las competencias del Poder Legislativo, ha hurtado el debate sereno en sede parlamentaria del significado y el alcance de la reforma organizativa que supone la creación y puesta en funcionamiento de la AEAT; lo que, por cierto, podría ser otro motivo para cuestionar la constitucionalidad del artículo 103 de la Ley 31/1990, a la luz de las exigencias que se derivan en este ámbito del principio de seguridad jurídica (SSTC 65/1990, 76/1992 y 195/1994) ³⁰. Pues no es posible desconocer la realidad del debate parlamentario de la Ley de Presupuestos, que tiene lugar a través de un procedimiento abreviado y urgente de discusión de los presupuestos; lo que hace que se tengan que discutir preceptos técnicamente muy complejos y precisos entremezclados, dificultando sensiblemente su alcance y generando incertidumbre ³¹.

La irregularidad que supone la creación de la AEAT a través de una Ley de Presupuestos se ha intentado en cierto modo reparar por medio de la trasposición y en determinados aspectos modificación —en algún punto sustancial, como veremos al hilo del análisis del régimen jurídico de la AEAT—, que del contenido del artículo 103 de la Ley 31/1990 realizan las disposiciones adicionales decimoséptima y decimonovena de la Ley 18/1991, de 6 de junio, por la que se aprueba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Trasposición y modificación que, pese a eliminar los problemas que podrían provocar los efectos de una eventual declaración de inconstitucionalidad del artículo 103 de la Ley 31/1990, no pueden

³⁰ Fue la STC 65/1990 (F.J. 3) la que por primera vez invocó *obiter dicta* el principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 CE en el contexto del contenido posible de las Leyes de Presupuestos, al disponer que «... no cabe descartar que la regulación injustificada de una materia no estrictamente presupuestaria mediante las leyes anuales pueda, por la incertidumbre que origina, afectar al principio constitucional de seguridad jurídica». Posteriormente las SSTC 76/1992 y 195/1994, invocando el principio de seguridad jurídica, declararon la inconstitucionalidad, respectivamente, de las modificaciones, realizadas mediante el articulado de Leyes de Presupuestos, del artículo 130, y de los artículos 111.3 y 128.5, todos ellos de la LGT. Vide, al respecto, los comentarios de RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Jurisprudencia constitucional y Derecho Presupuestario...*, cit., pp. 23-25.

³¹ Cfr. RAMALLO MASSANET, J., *Modificación de la Ley...*, cit., p. 138, al hilo de la crítica que el autor realiza al voto particular de la STC 76/1992 que pretendía argumentar la constitucionalidad del precepto impugnado; en el mismo sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *La Ley de Presupuestos...*, cit., p. 370.

resistir la crítica desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, porque la creación de la AEAT merecía seguramente una Ley especial, cuya aprobación hubiera venido precedida de todo el *iter* del procedimiento legislativo, dedicado exclusivamente a la discusión serena de una reforma de la trascendencia que nos ocupa y no al mismo tiempo en que se tramitaba la vigente Ley del IRPF³².

Con todo, la confusión doctrinal en torno a la determinación de la naturaleza jurídica de la AEAT no se debe tanto a los vehículos jurídicos utilizados por el legislador para su creación como a las calificaciones normativas extraordinariamente imprecisas y en muchos casos ayunas de cualquier significación jurídica relevante con las que el artículo 103 de la Ley 31/1990 intenta en vano configurar jurídicamente a aquella. En efecto, el citado artículo 103, en su apartado uno, número 1 –bajo la rúbrica de «Denominación y Objetivos»– dispone que «Se crea, integrado en las Administraciones Públicas Centrales y adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, y con la denominación de Agencia Estatal de Administración Tributaria, un ente de Derecho Público de los previstos en el artículo 6.5 de la Ley General Presupuestaria, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada»; añadiendo el número 2 del mismo artículo y apartado que «La Agencia Estatal de Administración Tributaria es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y entes públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o convenio».

De este modo, empezando en primer lugar por la propia denominación del ente que nos ocupa, como «Agencia», debemos destacar que dicho término poco o nada nos dice acerca de la naturaleza jurídica de la AEAT. Ello es así porque, de un lado, esa denominación carece en nuestro sistema jurídico de una tradición mínimamente consolidada y desde luego no designa una determinada categoría de entidades institucionales que estén caracterizadas por compartir un régimen jurídico similar o por realizar determinadas funciones o prestar ciertos servicios públicos semejantes u homogéneos. Así lo demuestra el dato de que los entes institucionales que en nuestro ordenamiento jurídico han sido recientemente titulados como Agencias poco guardan en común, tanto en sus estructuras y funciones, como en sus propias dimensiones organizativas: a saber, la Agencia para el Aceite de Oliva³³, la Agencia Española para la Cooperación Internacional³⁴, la Agen-

cia de Protección de Datos³⁵, o la recientemente creada Agencia Industrial del Estado³⁶.

De otro lado, en segundo lugar, el término Agencia es en el propio Derecho de los Estados Unidos de Norteamérica, donde ha hecho fortuna y se encuentra su origen (*Agency*), extraordinariamente amplio, al designar cualquier órgano o ente administrativo, no perteneciente, por tanto, ni al poder legislativo ni al poder ejecutivo, que realice ejercicio de autoridad³⁷. Tanto es así que, en realidad, la *Administrative Agency* (Agencia administrativa) o, simplemente, *Agency* es la unidad organizativa básica de la Administración Federal de aquel país. Esta categoría suele adoptar en ese Derecho una gran variedad tipológica y nominal, pudiendo ser adjetivada como *executive* (ejecutiva) o *independent* (independiente). La heterogeneidad terminológica acoge, entre otros, los términos *Department* (Departamento), *Comission* (Comisión), *Board* (Junta, Consejo), *Bureau*, *Office* (Oficina), *Service* (Servicio) o *Administration* (Administración). Y todos estos nombres no son sino sinónimos y variedades del género básico *Agency* (Agencia)³⁸.

no-Árabe de Cultura». Se adscribe al Ministerio de Asuntos Exteriores a través de la Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica. Sus funciones son, fundamentalmente, el fomento del crecimiento económico y el desarrollo social, cultural y político de los países en vía de desarrollo y, en especial, los que tienen ascendiente hispano, así como el estrechamiento de lazos de entendimiento con los países integrados en Europa.

³⁵ Creada por la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal, como un ente de Derecho Público del artículo 6.5 de la LGP. Configurada como una Administración independiente, a cuyo fin aquella Ley contiene ciertas garantías –de carácter orgánico y funcional– para garantizar una relativa independencia de la Agencia en el desarrollo de sus funciones, las cuales se relacionan con todas aquellas actuaciones dirigidas a supervisar el cumplimiento de la legislación sobre protección de datos y controlar su aplicación, en especial, en lo relativo a los derechos de información, acceso, rectificación y cancelación de datos. Sobre la problemática jurídica que suscita en nuestro sistema jurídico la reciente eclosión de Administraciones independientes en el panorama del Derecho de la Organización, y en particular sobre la Agencia de Protección de Datos, vide BETANCOR RODRÍGUEZ, A., *Las Administraciones independientes (un reto para el Estado social y democrático de Derecho)*, ed. Tecnos, Madrid, 1994, y para dicha Agencia en especial, pp. 175-185.

³⁶ Creada por el Real Decreto-ley 5/1995, de 16 de junio. Corresponde a dicha Agencia, configurada como un ente de Derecho Público del artículo 6.5 de la LGP, la dirección, control y coordinación de ciertas empresas públicas, en concreto, aquellas que se encuentran sometidas a regulaciones comunitarias de carácter especial, y que no actúan, por tanto, en el mercado en situación de libre competencia. Empresas estas últimas que se desenvuelven dentro de los criterios marcados por la «Sociedad Estatal de Participaciones Industriales» en su calidad de accionista directo de esas empresas; esta última entidad fue asimismo instituida por ese mismo Real Decreto-ley como sociedad estatal del artículo 6.1.b) de la LGP. La Agencia Industrial del Estado, de acuerdo con lo que dispone el artículo 2.2 del Real Decreto-ley 5/1995, tiene, como objetivo general, bajo la dependencia del Ministerio de Industria y Energía, «la ejecución de las directrices del Gobierno en materia de reconversión y reestructuración industrial, regímenes especiales y derogaciones parciales de las normas comunitarias sobre competencia, de acuerdo con lo previsto en el capítulo I del título V del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, todo ello en el ámbito de las empresas de que sea titular».

³⁷ Cfr. SCHWARTZ, B., *Administrative Law*, Little, Brown and Company, Boston-Toronto, 1976, p. 3.

³⁸ Cfr. MORENO MOLINA, A. M., *La Administración por Agencias en los Estados Unidos de Norteamérica*, ed. Universidad Carlos III de Madrid-«Boletín Oficial del Estado», Madrid, 1995, pp. 29 y ss., donde se destaca la imposibilidad de ofrecer un concepto –ya sea doctrinal, legal o jurisprudencial– de Agencia. Significativamente, el autor destaca cómo la mayoría de los tratados y libros de texto de Derecho Administrativo en los Estados Unidos prescinden de toda definición precisa de *Agency*, aunque la actividad de las organizaciones de este tipo

³² Como certeramente ha escrito TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «La reforma de la gestión tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, p. 87.

³³ Su creación tuvo lugar por la Ley 28/1987, de 11 de diciembre. Es un organismo autónomo de carácter administrativo adscrito al Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, cuya finalidad esencial es realizar los controles administrativos precisos en el régimen de ayudas públicas a la producción y el consumo del aceite de oliva.

³⁴ Es un organismo autónomo de carácter administrativo, creado por Real Decreto 1527/1988, de 11 de noviembre, y que refunde los organismos autónomos «Instituto de Cooperación Iberoamericana» e «Instituto Hispa-

Tampoco resulta ciertamente esclarecedora para el intento de determinación de la naturaleza jurídica de la AEAT la adscripción inicial de la misma dentro de los entes del artículo 6.5 LGP, cuya redacción procedía del artículo 124 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre; dicho artículo 6.5, además, ha sido expulsado del ordenamiento por la disposición derogatoria única, 1.ª, de la LOFAGE. De esta derogación, en verdad, no cabe deducir demasiadas consecuencias jurídicas a la vista de la vaciedad de un precepto que tenía el siguiente tenor literal: «El resto de entes del sector público estatal no incluidos en este artículo ni en los anteriores se regirá por su normativa específica. En todo caso, se aplicarán a los citados entes las disposiciones de la presente Ley que expresamente se refieran a los mismos y, con carácter supletorio, las relativas a las materias no reguladas en sus normas específicas».

A la vista de tan escasa y genérica regulación, que en la práctica remitía al estatuto singular que la norma de creación de cada ente previera, no extraña que esta pretendida categoría se configurara como un auténtico cajón de sastre en el que se agrupaban entidades caracterizadas precisamente por su «singularidad recalcitrante»³⁹, ya que lo decisivo de los entes incluidos en el artículo 6.5 LGP no es ninguna regulación general, pública o privada, sino lo que expresamente dice su estatuto, sin perjuicio de la aplicación supletoria de la LGP. Esa singularidad del artículo 6.5 se demuestra al comprobar la heterogeneidad de las entidades que se han agrupado en torno al repetido y ya derogado artículo 6.5. En efecto, junto a la propia AEAT, se encuentra el Instituto Cervantes⁴⁰, el ente público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea⁴¹, Puertos del Estado y las

Autoridades Portuarias⁴², la Comisión Nacional del Mercado de Valores⁴³, el Banco de España⁴⁴, el Consejo Económico y Social⁴⁵, la Agencia de Protección de Datos, la Comisión del Sistema Eléctrico Nacional⁴⁶ y la Agencia Industrial del Estado.

Es notoria la imposibilidad de encontrar un patrón común que aglutine la diversidad de regímenes jurídicos de los entes enumerados, más allá de la nota compartida por todos ellos de ser personificaciones de Derecho Público. Así, atendiendo a la diversidad de funciones cuyos Estatutos les asignan, nos encontramos ciertas entidades que tienen encomendadas la supervisión y control de los sujetos que operan en el sistema bancario, en los mercados financieros, en los sectores en los que se manejan datos o archivos de carácter personal, o de los operadores que sirven al funcionamiento del sistema eléctrico —así, respectivamente, el Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, la Agencia de Protección de Datos y la Comisión del Sistema Eléctrico Nacional—. Por su parte, existe una entidad que asume una función eminentemente consultiva —el Consejo Económico y Social—; y otro ente tiene a su cargo la dirección bajo las directrices del Gobierno de la gestión de determinadas empresas públicas —la Agencia Industrial del Estado—; estando presente igualmente una entidad cuyo fin institucional es la promoción de la enseñanza, el estudio y el uso del español —Instituto Cervantes—; u otros entes que, en fin, desarrollan sus actividades en la ordenación, dirección y explotación de los servicios afectos a los puertos y los aeropuertos de carácter civil.

Pero, además, esa diversidad de funciones tiene su reflejo inmediato, como no podía ser menos, en una gran variedad de regímenes jurídicos, toda vez que a los entes que tienen encomendada la supervisión y el control de ciertos sectores de la vida económica el legislador ha creído oportuno reconocerles cierta autonomía orgánica y funcional en el desarrollo de sus actuaciones, lo que las convierte en Administraciones independientes. Otras entidades, sin embargo, están unidas estrechamente a la Administración General del Estado a través de su adscripción a un Ministerio; dato que tiene importantes repercusiones en aspectos básicos de

constituya el núcleo de la disciplina. Todo lo más se ofrecen definiciones tan genéricas e imprecisas como la que se recoge en el texto, alusivas a una «autoridad pública, distinta de un Tribunal o de un órgano legislativo, que afecta a los derechos de personas privadas a través de actos singulares o disposiciones de carácter general». La razón estriba, en palabras de MORENO MOLINA, en que «la noción de *Agency*» es tenida más como presupuesto metodológico, de perfiles intuitivos, de la construcción del Derecho Administrativo, que como una categoría conceptual rigurosamente cincelada». Vide, asimismo, CARBONELL, E/MUGA, J. L., *Agencias y procedimiento administrativo en Estados Unidos de América*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 47 y ss., donde se insiste en la caracterización del concepto «Agencia» como extraordinariamente amplio por comprensivo de cualquier estructura organizativa federal distinta de los poderes expresamente previstos en la Constitución, entre los que hay que incluir naturalmente al Presidente de los Estados Unidos.

³⁹ En expresión de PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, t. II., «Organización y empleo público», 9.ª ed., ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 251, que designa a los entes del artículo 6.5 LGP como «atípicos» o «apátridas»; en la misma línea, BETANCOR RODRÍGUEZ, A., *Las Administraciones independientes*, cit., pp. 204 y 205, tilda a tal pretendida categoría de «antimodelo residual»; por fin, MORENO MOLINA, A. M., *La Administración por Agencias...*, cit., p. 299, señala que ese colectivo de entes es sin duda «el más asistemático y anárquico, carente de más patrón que el particularismo, huérfano de cualquier Estatuto general».

⁴⁰ Creado por la Ley 7/1991, de 21 de marzo, como ente del artículo 6.5 que «ajustará su actividad al ordenamiento jurídico privado».

⁴¹ El artículo 82 de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, determinó la transformación de la organización preexistente —un organismo autónomo de carácter administrativo— en su naturaleza actual.

⁴² El artículo 24 de la Ley 27/1994, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, crea, adscrita al Ministerio de Obras Públicas y Transportes, la entidad Puertos del Estado, como ente del artículo 6.5 LGP. Similar descripción contiene el artículo 35 de aquella Ley para las Autoridades Portuarias.

⁴³ Administración independiente creada por la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

⁴⁴ El régimen jurídico vigente del Banco de España se contiene en la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España, que queda configurado, por exigencia de los preceptos del Tratado de la Unión Europea relativos a la política monetaria, como Administración independiente.

⁴⁵ Previsto en el artículo 131.2 CE, fue creado por la Ley 21/1991, de 17 de junio, y adscrito, como órgano consultivo del Gobierno, al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

⁴⁶ Organismo creado por el artículo 6 de la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional.

su régimen jurídico, como el libre nombramiento y revocación de su personal directivo. Asimismo, mientras ciertos entes someten casi por completo su actividad al ordenamiento jurídico privado a través de un personal sujeto al Derecho Laboral –Agencia Industrial del Estado, Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea, Puertos del Estado y Autoridades Portuarias–, otros tienen atribuidas potestades públicas típicas como la inspectora e incluso sancionadora, que se sujetan a un régimen jurídico igualmente público, cual es el caso de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y el Banco de España, entes estos dos últimos que, a diferencia de los restantes del artículo 6.5 LGP, tienen conferida, además, potestad reglamentaria.

Así pues, la ausencia de sustantividad propia, por carencia de patrón común, de la que adolecen los entes del derogado artículo 6.5 LGP hace difícil la determinación de la naturaleza jurídica de la AEAT por esta vía; una situación que no ha remediado desde luego la LOFAGE cuya disposición adicional novena establece que la AEAT continuará rigiéndose por «su legislación específica, por las disposiciones de la Ley General Presupuestaria que les sean de aplicación y supletoriamente por esta Ley»⁴⁷. Y esa dificultad para caracterizar jurídicamente a la AEAT se ve, si acaso, acentuada en el supuesto concreto de esta entidad como consecuencia de ciertas previsiones del artículo 103 de la Ley 31/1990, que parecen anunciar una posible privatización de la función tributaria, hasta el punto de que, cuando menos en forma aparente, se posibilita encomendar dicha función a personificaciones de Derecho Privado como son las sociedades mercantiles. Nos referimos, en concreto, al ya citado apartado dos, número 3, de aquel artículo, que faculta a la AEAT para «constituir o participar en el capital de toda clase de entidades que adopten la forma de sociedad mercantil y cuyo objeto social esté vinculado con los fines y objetivos de aquélla». Con entera independencia de que posteriormente nos detengamos en el análisis de este precepto, lo cierto es que se trata de una previsión que, al menos tras un primer examen, se encuentra en sintonía con la atribución a la AEAT de «plena capacidad jurídica privada» y con la también enigmática disposición del artículo 103 de la Ley 31/1990, en su apartado uno, número 2, que, contradictoriamente, califica a la AEAT como «la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal».

Asimismo, se encuentran en la misma línea las reflexiones que realiza el legislador en la exposición de motivos de la Ley 31/1990, al «destacar la importante transformación sufrida en el seno de los procesos de reforma impulsados

desde el Ministerio para las Administraciones Públicas, de la Administración tributaria del Estado, dotándola de una reforma jurídica caracterizada por una eficaz correlación entre la estructura de la nueva entidad y las funciones a desempeñar por la misma, y por la adecuada combinación de normas públicas y privadas que permita conseguir la máxima operatividad en el desempeño de tales funciones, y, en concreto, la de la gestión eficaz del sistema tributario».

Son quizá estas invocaciones genéricas a una pretendida asunción por la AEAT de las fórmulas de organización y de actuación presentes en el Derecho Privado las que han dado pie, quizá un tanto apresuradamente, para hablar de una privatización de la gestión tributaria⁴⁸. Porque para poder asegurar que la creación de la AEAT ha supuesto la privatización de la función pública de aplicación de los tributos, se debe, justamente al compás del análisis del régimen jurídico de esa organización, especificar el sentido y alcance con los que utilizamos el término privatización; ya que nos enfrentamos con un concepto que, como ha destacado Ossenhühl, implica gran variedad de significados⁴⁹. Pues con el término privatización se puede aludir tanto a la reducción o inhibición de los poderes públicos en el ámbito de la actividad económica o empresarial, en otras palabras, la acción de los poderes públicos que tiene como objeto abrir el mercado en beneficio del sector privado; como se quiere hacer mención al hecho de que la Administración pública se valga para el desarrollo de su actividad o para la configuración de su organización del ordenamiento jurídico privado –la llamada privatización en la gestión– en cuya hipótesis no existe cambio en la titularidad de la actividad correspondiente en beneficio del sector privado⁵⁰. Y sólo al hilo

⁴⁸ Así, GARRIDO FALLA, F., *Privatización...* cit., p. 22; también FALCÓN y TELLA, R., «Las “nuevas fronteras” de la Hacienda Pública: privatización y automatismo», en *Diario Expansión*, edición especial de 6 de mayo de 1992, p. 94, donde se señala que «los responsables políticos han creído necesario, para cumplir con su cometido, traspasar la “frontera” de la Administración pública, de lo público, y adentrarse en el terreno de la flexibilidad que caracteriza el ámbito de actuación de los particulares».

Más prudentemente, SÁNCHEZ BLANCO, A., «La Agencia Estatal de Administración Tributaria. Atipicidad jurídica y determinismo de lo residual como expresión de la crisis del modelo organizativo de las Administraciones públicas», en PÉREZ MORENO, A. (dir.), *La Administración instrumental...*, t. I, cit., p. 756, se limita a apuntar la confusión entre lo público y lo privado que acusa el régimen jurídico de la AEAT.

⁴⁹ Cfr. OSSENHÜHL, F., «Informe sobre la República Federal de Alemania. La Administración en forma jurídico-privada y a través de entidades privadas», en *Autonomías, Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 15, 1992, páginas 337 y ss., advirtiendo que, por enfrentarnos con un concepto polisémico, «quien desee hablar de privatización, debe empezar precisando el significado del concepto»; entre nosotros, en el mismo sentido, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «Las empresas públicas: reflexiones del momento presente», en *RAP*, núm. 126, 1991, p. 104.

⁵⁰ Vide, en este sentido, SERNA BILBAO, N. de la, *La privatización en España. Fundamentos Constitucionales y Comunitarios*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 37 y ss., quien destaca la laxitud del término con que es utilizado el término privatización y ofrece esos dos primeros significados de la misma que apuntamos en el texto –genuina *summa divisio*–; significados que, a su vez, son susceptibles de ser desglosados en categorías más específicas. Con todo, la autora se aventura a ofrecer un concepto amplio y provisional de privatización, como «fenómeno comprensivo de todas aquellas acciones de los poderes públicos que buscan, fundamentalmente, reducir la intervención de éstos en la economía mediante el traspaso de funciones y actividades públicas al sector privado. Igualmente,

⁴⁷ Junto a la AEAT, la disposición adicional reseñada en el texto remite también a su estatuto singular la regulación del Consejo Económico y Social y del Instituto Cervantes, entes, precisamente, del artículo 6.5 LGP.

del examen de las normas que regulan la organización y la actividad de la AEAT es posible averiguar si, y en qué medida, tal entidad se enmarca dentro del fenómeno privatizador para, en su caso, y en un momento posterior, valorar las consecuencias jurídicas que de esa hipotética privatización pudieran derivarse.

Con todo, esas confusas alusiones realizadas por la Ley 31/1990 al Derecho Privado se encuentran en sintonía, a nuestro modesto entender, con las invocaciones de todo punto superfluas que tanto la exposición de motivos de esa Ley, como el propio apartado uno, número 3, del artículo 103 del mismo cuerpo legal, efectúan al principio de eficacia; pues ahí se da en cierto modo a entender que la eficacia en las actuaciones de la AEAT vendrá de la mano de una hipotética utilización instrumental del Derecho Privado por parte de dicha entidad. Y esa latente relación de causalidad que el legislador parece establecer entre la utilización instrumental del Derecho Privado y el principio de eficacia resulta rechazable porque, si damos por buena la naturaleza administrativa de la AEAT proclamada por el propio apartado uno, número 2, del artículo 103 de la Ley 31/1990, el legislador parece olvidar que la eficacia, como principio jurídico⁵¹, en su condición de integrante del estatuto jurídico constitucional de la Administración pública (art. 103.1 CE), se predica de toda la actuación de ésta en su conjunto y no sólo de la que se desenvuelva en régimen de Derecho Privado⁵². De ahí, en definitiva, que sean irrelevantes las invocaciones a la eficacia que efectúa la Ley 31/1990, en la medida en que no es lícito defender una diferencia gradual en las exigencias del principio de eficacia en la actuación de la Administración en función del ámbito sectorial en que ésta desarrolla su actividad⁵³.

Se comprueba, en suma, que las calificaciones normativas pretendidamente definitorias de la naturaleza jurídica de la AEAT, enumeradas en el artículo 103 de la Ley 31/1990, en nada aclaran la verdadera esencia del ente que demanda nuestra atención; pues en realidad alguna de esas notas, como la adscripción de la

se incluye dentro de este concepto el desarrollo de las actividades públicas bajo formas organizativas y régimen jurídico privado».

⁵¹ Como ha puesto de relieve PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia como principio jurídico...*, cit., pp. 22 y ss., el Tribunal Constitucional (STC 22/1984, 27/1987 y 178/1989) tiene admitido, con entera naturalidad y sin hacerse problema de ello, la naturaleza jurídica del principio de eficacia.

⁵² Así se desprende de la jurisprudencia constitucional que ha estudiado PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia como principio...*, cit., p. 24, y que establece (STC 178/1989, FJ 3) que el principio se traduce en un deber jurídico a cargo de la Administración pública, de todas y cada una de las Administraciones públicas.

⁵³ Así las cosas, las confusas relaciones que la Ley 31/1990 establece entre eficacia y Derecho Privado pueden ser quizá debidas al clima de desorientación e, incluso, confusión que, como ha destacado PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración...*, cit., pp. 19 y ss., se padece en materia de organización de las Administraciones públicas. «Las causas de desorientación son variadas, pero entre ellas destaca, por su indudable importancia, el cuestionamiento hoy —tras una etapa de notable y constante expansión— del Estado, bajo su forma de Estado social o del bienestar o, mejor aún, responsable universal de las condiciones de vida y, por tanto, sustancialmente administrativo, y la paralela reafirmación, como paradigma, de la sociedad civil, bajo la especie de economía privada, con la postulación de la retirada de aquél en favor de dicha sociedad y de su libre desenvolvimiento».

AEAT dentro de los entes del artículo 6.5 LGP o el propio título de Agencia con que se denomina a la organización, carecen de un contenido jurídico mínimamente relevante, más allá de la obvia condición de la AEAT como personificación de Derecho Público perteneciente a la llamada Administración institucional del Estado. Asimismo, el análisis de las posibles vías que el artículo 103 de la Ley 31/1990 abre a una hipotética privatización de la gestión tributaria, exige, si no se quiere introducir más confusión en el debate, huir de posiciones apriorísticas y partir del examen concreto de los preceptos del citado artículo 103 que remiten al Derecho Privado; máxime cuando la privatización es un concepto extraordinariamente laxo que conoce diversas manifestaciones cuyas consecuencias sólo pueden calibrarse en función del tipo de actividad en que el fenómeno privatizador se despliega.

Por todo ello, es preferible, en nuestra opinión, abordar la indagación de la naturaleza jurídica de la AEAT a partir de la toma en consideración de una nota del régimen jurídico de la misma, que es común a todas las Administraciones institucionales, y cuya relevancia jurídica no es posible desconocer; un elemento que, por sí solo, ciertamente, tampoco resulta de gran ayuda, pero que, sin embargo, nos pone sobre la pista del método adecuado para encarar con ciertas garantías de éxito el objetivo que nos hemos propuesto. Se trata, en concreto, de la atribución de personalidad jurídica, pues este dato es la clave que permite al legislador, por un lado, convertir a un ente institucional en el centro de imputación de las relaciones jurídicas que pueda entablar con terceros —con lo que el ente se constituye en centro de toma de decisiones, es decir, aquél tiene desde el instante de su personificación cierta autonomía funcional u operativa para la persecución del fin institucional que justifica la existencia de la misma organización—; y, de otra parte, gracias a la atribución de personalidad jurídica, el nuevo ente descentralizado cuenta con un estatuto singular, en mayor o menor grado diferenciado del régimen jurídico que gobierna la organización y la actividad de la Administración directa del Estado⁵⁴.

Y son estas notas comunes a cualquier manifestación del fenómeno de descentralización funcional las que estaban presentes en ciertos documentos, provenientes de la propia Administración pública, los cuales manifestaban las ideas esenciales alrededor de las cuales iba a girar la reforma, así en cierto modo antici-

⁵⁴ Ya tempranamente CLAVERO ARÉVALO, M. F., «Personalidad jurídica, Derecho General y Derecho Singular en las Administraciones autónomas», en *Documentación Administrativa*, núm. 58, 1962, pp. 13 y ss.; pues, como indica JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos en el Derecho Público español: tipología y régimen jurídico*, ed. Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1987, pp. 99 y 103, «el mecanismo técnico que ha permitido configurar a los organismos autónomos como entes con capacidad distinta de la del Estado, capaces de obligarse y establecer relaciones jurídicas con los particulares, ha sido la atribución de personalidad jurídica».

pada, de la Administración tributaria que plasmó en la creación de la AEAT. En efecto, desde el Ministerio para las Administraciones Públicas⁵⁵ se abogaba por una modernización de éstas que pusiera el acento en el principio de eficacia en la gestión, para lo cual se demandaba en lo organizativo mayor flexibilidad en las estructuras administrativas al objeto de que éstas pudieran adaptarse a los requerimientos de las tareas a desempeñar en cada caso. Tal adaptación exigiría en muchos casos dotar a las unidades administrativas a las que incumbiera la realización de un fin público homogéneo de la autonomía funcional precisa para cumplir su función sin interferencias de otras unidades ajenas al fin que se tratara de satisfacer.

También se ponía en tela de juicio la consideración misma del Departamento ministerial como unidad administrativa a múltiples efectos: esencialmente, a efectos de política de personal, contratación, presupuestario e intervención del gasto. Precisamente, al considerarse que el anterior modelo era inadecuado a una depurada distribución de tareas y responsabilidades, se defendía desde el Ministerio para las Administraciones Públicas la llamada «concepción modular de la Administración»⁵⁶, cuyo fundamento se encontraba en la distinción entre el Departamento, como cartera ministerial bajo responsabilidad política de un único titular, y la vertiente organizativa del Departamento, que no habría de responder necesariamente a un régimen jurídico uniforme, sino a una organización que cumpliera conforme a criterios de máxima eficacia las tareas asignadas por el ordenamiento jurídico en cada caso. En última instancia, sin entrar en una valoración que no nos corresponde sobre el fundamento y la propia bondad de la propuesta descrita, lo cierto es que la reforma requería de profundos procesos de descentralización funcional; procesos que, desde la perspectiva jurídica que aquí interesa, conducen a una fragmentación de regímenes, en función del ámbito de actuación sobre el cual cada organización descentralizada debiera desarrollar sus funciones, y siempre bajo el prisma del principio de máxima eficacia en la gestión⁵⁷.

Y si desde la panorámica general que nos ofrece el Ministerio para las Administraciones Públicas descendemos al ámbito sectorial bajo la responsabilidad del Ministerio de Economía y Hacienda, llama poderosamente la atención el informe oficial que editó la Secretaría de Estado de Hacienda⁵⁸ pocos meses

⁵⁵ Cfr. MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, *Reflexiones para la modernización de la Administración del Estado*, ed. Ministerio para las Administraciones Públicas, Secretaría General Técnica, ed. Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990.

⁵⁶ Cfr. MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, *Reflexiones para la modernización...*, cit. pp. 34 y ss.

⁵⁷ Vide MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, *Reflexiones...*, cit., pp. 67 y ss.

⁵⁸ Vide MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio*, ed. Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, junio 1990, pp. 159 y ss.

antes de la aprobación de la Ley 31/1990. En efecto, el capítulo cuarto de aquel informe —cuyo objeto principal estaba constituido por las propuestas de modificación de los Impuestos Personales sobre la Renta y el Patrimonio—, bajo la rúbrica «Por una Administración capaz de gestionar adecuadamente el sistema tributario», ponía de relieve la necesidad de una transformación de la Administración tributaria cuyos aspectos fundamentales coincidían con la reforma propuesta desde el Ministerio para las Administraciones Públicas.

En efecto, de las conclusiones de aquel informe merece destacarse, junto al hincapié puesto en la necesidad de considerar los costes de gestión del sistema tributario como un elemento de la recaudación que debe presupuestarse en términos netos para garantizar la eficacia creciente de la Administración tributaria, la propuesta de modificación de los esquemas organizativos en materia de recursos humanos para hacer frente a la huida de determinados cuerpos de funcionarios hacia el sector privado. Asimismo, se tomaban como ejemplos de referencia organizativos la Comisión Nacional del Mercado de Valores o el Banco de España, a los que se consideraba paradigmas de la necesidad de contar con formas de gestión de Derecho Privado y esquemas retributivos propios. Finalmente, se sugerían modificaciones en la organización administrativa para asemejarse a los medios materiales, personales y competenciales del modelo organizativo de Administración tributaria existente en los Estados Unidos de Norteamérica, a saber, el Servicio de Rentas Interiores (*Internal Revenue Service*), organización que cuenta con cierta autonomía operativa para la aplicación de las leyes tributarias federales de dicho país⁵⁹.

A la vista de las sugerencias formuladas en el referido informe, se comprueba fácilmente la intención de dotar al nuevo ente de los mecanismos precisos para poder cumplir sus funciones con las mínimas interferencias posibles de otros organismos ajenos a aquellos a los que se encomienda la aplicación efectiva del sistema tributario; lo que lleva aparejada la concesión de un grado considerable de autonomía funcional u operativa a la nueva organización nacida de las necesidades de transformación administrativa que se expresaban en los informes oficiales a que hemos hecho referencia.

Así, en estrecha conexión con la búsqueda de una mayor autonomía funcional de la organización encargada en el ámbito estatal de la gestión de los tributos, desde el interior de la propia Administración tributaria se puso de relieve que la creación de la AEAT pretendía posibilitar que fuera esta organización la que llevara a cabo una política de personal propia, gestionara por sí misma sus recursos materiales y dispusiera, en fin, de un alto grado de autonomía para poder ejecutar

⁵⁹ Cfr. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Informe...*, cit., pp. 162 y 163.

de modo flexible las partidas presupuestarias que anualmente le fueran asignadas por las Cortes Generales para el cumplimiento de sus objetivos⁶⁰. Porque desde la propia Administración se denunciaba la imposibilidad de la Secretaría General de Hacienda para poder diseñar y aplicar una política de personal propia debido a la participación mínima de dicha Secretaría en la política global del Departamento, lo que originaba una gran falta de autonomía en la gestión del personal que presta sus servicios en la Administración tributaria y graves dificultades para la cobertura de puestos de trabajo y captación de nuevos funcionarios. Del mismo modo, por lo que se refiere a la gestión de los recursos materiales, se ponía de manifiesto que más del 70 por 100 del presupuesto de inversiones de la Secretaría General de Hacienda y en torno al 30 por 100 del presupuesto de gastos en bienes corrientes eran administrados por centros directivos ajenos a la propia Secretaría General. Por fin, se criticaba la configuración de un marco jurídico que complicaba en exceso la aplicación y distribución de los créditos presupuestarios de acuerdo con las necesidades cambiantes de la organización, lo que introducía grandes dosis de rigidez en la gestión de los recursos materiales y personales⁶¹.

Planteadas así las cosas, las líneas de reforma de la Administración pública, y de la Administración tributaria más concretamente, que se propugnaban en los informes oficiales antes mencionados, iban encaminadas sin duda hacia la creación de una personificación instrumental que gestionara el sistema tributario con cierta autonomía funcional y en el marco de un régimen jurídico más flexible, con el fin de corregir las disfuncionalidades que se habían detectado desde el propio seno de la organización encargada de aplicar el sistema tributario. Pues bien, sin entrar a analizar en este momento la corrección del diagnóstico acerca de las necesidades reales de la Administración tributaria ni el acierto de las propias medidas de reforma, importa a nuestros efectos destacar que la atribución de la personalidad jurídica es el dato clave para conseguir la pretendida autonomía funcional al configurar un nuevo centro de imputación de derechos y obligaciones y, todavía más importante, constituye el pretexto para otorgar a las organizaciones integradas dentro de la llamada Administración institucional un estatuto singular que excepcione, en mayor o menor medida, el régimen jurídico que disciplina la organización y la actuación de la Administración directa del Estado.

Porque, como resulta sobradamente conocido, aun cuando en el origen del movimiento descentralizador la creación de organismos dotados de autonomía funcional y la atribución de personalidad jurídica son fenómenos que no coinciden cronológicamente, es a partir de la Ley de Régimen Jurídico de Entidades Estatales Autónomas (LEEA), de 26 de diciembre de 1958⁶², cuando se generaliza el dato de la personalidad jurídica, en el sentido de que cada organización dotada de autonomía funcional habría de estar personificada, al objeto de dotarse de un estatuto jurídico diverso del que rige la organización y el funcionamiento de la llamada Administración directa del Estado⁶³. Ahora bien, como recordaba la propia exposición de motivos de la citada LEEA, los entes institucionales, pese a que tengan personalidad distinta de la del Estado, «no son personas independientes del mismo»; lo que exige definir el alcance y los límites de la atribución de personalidad, en otras palabras, los contornos de la efectiva capacidad jurídica de los entes institucionales o la delimitación de su *status*, con el fin de determinar, de un lado, las relaciones que unen a estos últimos con las Administraciones matrices a las que se adscriben; y, de otro, para fijar las limitaciones o prohibiciones a la posibilidad de intervención en el tráfico jurídico mediante el establecimiento de relaciones jurídicas con terceros⁶⁴.

En conclusión, la indagación del alcance específico de la capacidad jurídica de la AEAT, que pasa necesariamente por el análisis riguroso y exhaustivo de su régimen jurídico, se presenta como el único método capaz de desentrañar la naturaleza jurídica de esa entidad⁶⁵. De este modo, deberemos analizar la relación que liga a los órganos rectores de la AEAT con el Ministerio de Economía y Hacienda y el propio Gobierno de la nación; asimismo, será objeto de examen el régimen jurídico del personal —funcionario y laboral— que presta sus servicios en la AEAT con el objetivo principal de elucidar si existen diferencias sustanciales entre el estatuto del personal ligado a la Administración directa del Estado y el del que desempeña sus funciones en esta entidad; el análisis del régimen presupuestario de la AEAT puede suministrarnos igualmente importantes puntos de referencia para saber si aquél se aproxima al de los organismos autónomos o si, por el contrario, el presupuesto de aquélla se asemeja en mayor medida al de una

⁶⁰ Así, DÍAZ YUBERO, F./MARTÍNEZ GIL, I., «La Agencia Estatal de Administración Tributaria: un avance en la modernización de las Administraciones públicas», en *Cuadernos de Actualidad, HPE*, núm. 1, 1991, pp. 2 y ss.; MOYA HURTADO DE MENDOZA, R./WERT ORTEGA, M., «La Agencia Estatal de Administración Tributaria: el reto de modernizar la Administración», en *Cuadernos de Actualidad, HPE*, núm. 1, 1992, pp. 1 y ss.; DÍAZ YUBERO, F., «La Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *Revista de Administración Tributaria* (Centro Interamericano de Administradores Tributarios), núm. 10, 1992, pp. 33 y ss.

⁶¹ Cfr. DÍAZ YUBERO, F., *La Agencia Estatal...*, cit., pp. 34 y 35.

⁶² Recientemente derogada por la disposición derogatoria única, 1, c), de la LOFAGE.

⁶³ Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., p. 1187.

⁶⁴ Cuestiones que han sido analizadas con carácter general por MORELL OCAÑA, L., «La personificación y otorgamiento de *status* en el Derecho Administrativo. Rasgos generales del *status* de los entes administrativos», en *RAP*, núms. 100-102, vol. II., 1983, pp. 973 y ss.

⁶⁵ Frente a estériles nominalismos, y desde una perspectiva general, JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., pp. 190 y 191, propone ese análisis para la construcción de tipos científico-jurídicos que sirvan a la sistematización de los diferentes entes que integran el complejo mundo de la Administración institucional o instrumental.

sociedad estatal o un ente público que ajusta su actividad al ordenamiento jurídico privado. A su vez, deberemos señalar si existen diferencias entre el régimen de contratación de la AEAT respecto al que sigue la Administración directa del Estado; y lo mismo, en fin, vale decir en lo tocante al régimen jurídico de los bienes de los que se sirve la AEAT para el cumplimiento de su fin institucional, y a las normas que regulan la responsabilidad patrimonial en que tal entidad pueda incurrir a través de sus actuaciones. En último término, tendremos que despejar el significado de la facultad —prevista en el apartado dos, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990— de la AEAT para crear o participar en todo tipo de sociedades mercantiles cuyo objeto social esté vinculado con los fines de aquella, con el objeto de determinar si es posible establecer algún tipo de límites a dicha posibilidad, pese a la configuración por el legislador de esa entidad como personificación que tiene atribuida «plena capacidad jurídica pública y privada».

Porque, en resumidas cuentas, sólo el análisis de los elementos básicos del régimen jurídico de la AEAT nos permitirá alcanzar el objetivo que nos marcamos al comienzo de este epígrafe: determinar la naturaleza jurídica de la AEAT, en orden a concluir si el artículo 103 de la Ley 31/1990 ha conferido las potestades de gestión tributaria a una entidad que, pese a estar configurada como una personificación de Derecho Público, sujeta básicamente su organización y funcionamiento al Derecho Privado, de suerte que se ha producido en cierto modo una privatización de la gestión tributaria; o si bien, por el contrario, nos encontramos ante una organización de cuya naturaleza administrativa no cabe dudar, por lo que realmente la AEAT es un simple exponente de la Administración institucional, es decir, una entidad que, aun gozando de un estatuto singular y cierta autonomía operativa para el desarrollo de sus funciones, se rige por los mismos principios que disciplinan la organización y la actuación de la Administración pública en la norma fundamental.

II. EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA AEAT

A) LOS ÓRGANOS RECTORES

La regulación de los requisitos para el nombramiento y destitución del personal directivo de los entes pertenecientes a la Administración institucional del Estado es un elemento de especial relevancia jurídica a los efectos de establecer el tipo de relación existente entre la Administración directa del Estado y cada entidad funcionalmente descentralizada, lo que determina en buena medida las condiciones en que esta última desarrolla las funciones que el ordenamiento le tiene asignadas. Así, el Gobierno o el Ministro del Departamento puede asegurar-

se el control sobre determinada entidad descentralizada a través de un mecanismo tan eficaz como es el nombramiento y la revocación discrecionales de su personal directivo, según resultaba del artículo 9 de la derogada LEEA, al disponer que «Los Presidentes, Directores, Consejeros, Vocales y personal directivo de los organismos autónomos serán designados y separados libremente»; derogación que, en realidad, carece de efectos prácticos puesto que el artículo 6.7 LOFAGE remite a los estatutos de los respectivos organismos públicos que prevén en la mayoría de los casos el nombramiento y la destitución libres de sus directivos. Y es fácil constatar que esa facultad de libre nombramiento y remoción de los órganos rectores del ente descentralizado refuerza intensamente la vinculación del mismo con la Administración matriz, en el sentido de que la aludida facultad supone el nacimiento de una «corriente de fidelidad» o confianza entre los directivos y el jefe del Departamento que los ha nombrado que redundará en una sustancial identificación de intereses entre ambas partes de la relación, de suerte que muchas veces los órganos rectores de los entes funcionalmente descentralizados asumen como propias las instrucciones emanadas del Departamento⁶⁶.

Sin embargo, en otras ocasiones el legislador cree oportuno, con la finalidad de que el ente funcionalmente descentralizado desarrolle sus funciones en unas condiciones de relativa neutralidad o independencia y apartado de la lucha partidista, conceder a los órganos rectores una garantía consistente en que éstos no podrán ser revocados de sus cargos sino transcurrido determinado lapso de tiempo o en el supuesto de que concurren determinadas causas tasadas cuya realización en el caso concreto, además, podrá ser verificada por un órgano jurisdiccional. Se trata de una garantía de carácter orgánico o estructural que, junto a la garantía funcional consistente en la inmunidad del ente descentralizado frente a cualquier tipo de orden o instrucción emanados del Gobierno o un Departamento ministerial, se erige en una nota imprescindible del régimen jurídico de las llamadas Administraciones independientes⁶⁷, a las que se encomiendan básicamente funciones de supervisión sobre determinados ámbitos de actividad social o económica, como son la seguridad nuclear (Consejo de Seguridad Nuclear), la política monetaria (Banco de España), el sistema bancario y el mercado de valores (Comisión Nacio-

⁶⁶ En este sentido, JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., pp. 279 y 280, de quien, asimismo, hemos tomado la expresión entrecomillada.

⁶⁷ Como destaca SALA ARQUER, J. M., «El Estado neutral: contribución al estudio de las Administraciones independientes», en *Revista Española de Derecho Administrativo (REDA)*, núm. 42, 1984, p. 411, «la inamovilidad durante el mandato no es un requisito suficiente para hablar de Administraciones independientes (...) si bien, en cualquier caso, es un presupuesto indispensable de la independencia»; en parecidos términos, BETANCOR RODRÍGUEZ, A., *Las Administraciones independientes*, cit., pp. 25 y ss. y 189 y ss.; autor que distingue entre independencia y neutralidad; la primera —característica estructural— significa independencia del Gobierno y sirve de garantía a la segunda, que es de índole funcional.

nal del Mercado de Valores) o la protección de los datos de carácter personal frente al uso de la informática (Agencia de Protección de Datos).

Pues bien, el artículo 103 de la Ley 31/1990 se ha decantado inequívocamente por un sistema de libre nombramiento y revocación del personal directivo de la AEAT, con lo que se establece una clara relación de «fiducia» o confianza entre, de una parte, dicho personal, y, de otra, el Gobierno y el Ministerio de Economía y Hacienda. Así se desprende del apartado tres, número uno, del artículo 103 de la citada Ley, que –bajo la rúbrica «órganos rectores»– prescribe que «Los órganos rectores de la Agencia serán el Presidente y el Director general. El Presidente será el Secretario de Estado de Hacienda o la persona que al efecto designe el Gobierno a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y que tendrá rango de Secretario de Estado. El Director general, que tendrá rango de Subsecretario, será, asimismo, nombrado por el Gobierno a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda». La ausencia de previsión normativa acerca de la remoción de los órganos rectores de la AEAT debe ser integrada –ante la falta de una garantía explícita de inamovilidad– por un mandato similar al del derogado artículo 9 LEEA, que preveía la libre separación de los «Presidentes, Directores, Consejeros, Vocales y personal directivo de los organismos autónomos».

A la vista de ello, cabe concluir que la genérica adscripción al Ministerio de Economía y Hacienda de la AEAT tiene en este elemento de su régimen jurídico una manifestación específica que acentúa sobremanera la relación de instrumentalidad⁶⁸ con que la misma se sitúa en el complejo organigrama de la Administración pública del Estado. Una relación que, como es sabido, convierte a los entes funcionalmente descentralizados en meros agentes del ente matriz, expresando la homogeneidad de los fines de ambas partes de una relación que se despliega en diferentes aspectos del régimen jurídico de las Administraciones institucionales. Y la dirección sobre el ente filial opera de forma capital a través del personal superior que nutre los órganos directivos del ente, en cuanto es un personal dependiente de los órganos superiores del ente matriz, con lo cual la aludida «corriente de fidelidad» se encuentra garantizada por el fulminante poder de revocación o separación del cargo que el titular del ente matriz ostenta⁶⁹.

⁶⁸ De acuerdo con GIANNINI, M. S., *Derecho Administrativo* (traducción de Luis Ortega Álvarez), ed. Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991, pp. 211 y 212, dentro de la relación de instrumentalidad que caracteriza a los que el autor llama entes auxiliares, respecto de los entes auxiliados, se puede individualizar un «contenido mínimo común» que consta de dos elementos: un control sobre el ente auxiliar y un poder de designación de los administradores de los entes auxiliares. Pues bien, mientras aquel primer elemento existe siempre respecto de cualquier ente público y no es un elemento idóneo para caracterizar la relación concerniente a los Entes auxiliares, en cambio sí que lo es la potestad para decidir su administrador. Ello explica que entre los administradores del ente auxiliar y los administradores del ente auxiliado se dé una relación de confianza.

⁶⁹ En este sentido, BAENA DEL ALCÁZAR, M., «Los Entes funcionalmente descentralizados y su relación con la Administración Central», en *RAP*, núm. 44, 1964, pp. 59 y ss.; en el mismo sentido, GARCÍA DE

B) EL RÉGIMEN DE PERSONAL

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado cuatro, número 1, en su segundo párrafo, del artículo 103 de la Ley 31/1990, «El personal funcionario y laboral estará sometido a la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Reforma de la Función Pública, y en el caso del personal funcionario a las demás leyes que regulan el régimen estatutario de los funcionarios públicos, excepto en los supuestos especialmente previstos en la Ley». Esta declaración de principios admite la doble condición –funcionarial y laboral– que puede ostentar el personal que presta sus servicios en la AEAT, con lo cual se descarta explícitamente la introducción generalizada para los empleados de dicha entidad de un régimen de personal basado en el Derecho del Trabajo, realizando por ello una interpretación realista de la STC 99/1987 en la que se postula la necesidad de que tenga la condición de funcionario el personal al que se encomiende el ejercicio de funciones públicas⁷⁰.

Ello es así porque el apartado dos, número 1, en su segundo párrafo, del citado artículo 103, reenvía implícitamente al Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGI), desde el instante en que en ese apartado se prescribe que la AEAT «se registrará en el desarrollo de las funciones de gestión, inspección, recaudación y demás funciones públicas que se le atribuyen por el presente artículo, por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en la Ley de Procedimiento Administrativo y en las demás normas que resulten de aplicación al desempeño de tales funciones». De este modo, habrá que estar a lo establecido en el artículo 5 RGI que, en coherencia con la doctrina de la STC 99/1987, dispone que «las actuaciones derivadas de las funciones señaladas en el artículo 2 de este Reglamento (comprobación, investigación y liquidación) se realizarán por los funcionarios que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo de los órganos con competencia para la inspección de los tributos»⁷¹. Por su parte, se debe entender que el antes citado apartado dos, número 1, del artículo 103 remite igualmente al artículo 8 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR) –en la redacción dada por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo–, que confiere a las «unidades administrativas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria» el ejercicio de la función recaudatoria; función que debe ser desempeñada, asimis-

ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, 6.ª ed., t. I, ed. Cívitas, Madrid, 1993, p. 395.

⁷⁰ Cfr. ARROYO YANES, L., «La Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la reforma de la función pública», en PÉREZ MORENO, A. (dir.), *Administración instrumental...*, cit., t. I, p. 210.

⁷¹ Vide DÍAZ YUBERO, F./MARTÍNEZ GIL, I., *La Agencia Estatal...*, cit., p. 7; DELGADO PACHECO, A., *La creación de la Agencia...*, cit., p. 1397.

mo, por un personal sujeto a un estatuto funcional, por imperativo de la doctrina constitucional explicitada en la repetida STC 99/1987.

Y es que, en realidad, el régimen del personal de la AEAT se encuadra en el marco jurídico de la legislación funcional general⁷², de tal modo que no se establece un régimen jurídico específico en todos sus puntos para el personal tributario, sino que más bien se regulan una serie de particularidades o excepciones a las reglas que continúan imperando para los restantes empleados ministeriales⁷³. Tales excepciones están constituidas, básicamente, por la atribución a los órganos directivos de la AEAT de los mecanismos jurídicos precisos para desarrollar una política propia de recursos humanos o, si se prefiere, tales órganos tienen atribuida en un grado notable capacidad gestora respecto a su propio personal; lo que se traduce —de acuerdo con lo dispuesto en el apartado cuatro, números 3 y 4, del artículo 103 de la Ley 31/1990— en la competencia de la AEAT para aprobar sus propias relaciones de puestos de trabajo, organización y oferta de empleo, a lo cual ha de añadirse su capacidad para fijar las retribuciones de su personal a través de las relaciones de puestos de trabajo y ajustándose a lo dispuesto en las Leyes anuales de Presupuestos, así como para establecer el régimen de acceso a las especialidades y escalas que se le adscriben y para proveer la cobertura de sus puestos de trabajo⁷⁴. En definitiva, mediante la atribución a la AEAT de las competencias enumeradas, se descentraliza la toma de decisiones sobre determinados aspectos del régimen funcional, con la intención de que sea la propia AEAT la que pueda articular —agilizándola— una política de personal autónoma en función de las necesidades reales de la organización en este ámbito sin intervención alguna del Ministerio para las Administraciones Públicas⁷⁵. Una política de personal que, por cierto, en nada se verá afectada por la separación —realizada recientemente por los artículos 56 y 57 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social— de los Cuerpos antes integrados en el Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado: a saber, Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado y Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado; pues las competencias gerenciales que

ha conferido a la AEAT su estatuto singular se desplegarán exclusivamente, como resulta de toda lógica, sobre el Cuerpo de Inspección, siendo éste el que ha quedado adscrito a la AEAT tras la aprobación de la Ley 31/1990.

En conclusión, de conformidad con el apartado cuatro del artículo 103 de la Ley 31/1990, aun cuando la AEAT cuenta para el cumplimiento de su fin institucional con unos medios personales sujetos a un doble régimen, laboral y funcional —situación legitimada, como se sabe, para el conjunto de la Administración pública por la STC 99/1987—, tal precepto asegura, en cualquier caso, que las funciones públicas serán desarrolladas por personal funcionario. Además, dicho personal se encuentra sometido, en lo fundamental, a las prescripciones de la Ley 30/1984 de Reforma de la Función Pública, razón por la que la creación de la AEAT no ha supuesto una modificación sustantiva del régimen jurídico estatutario de las especialidades, Escalas y Cuerpos que antes prestaban sus servicios en la Secretaría General de Hacienda y ahora lo hacen en la AEAT⁷⁶. Porque, en suma, el núcleo de las modificaciones del régimen de personal operadas a través de la creación de la AEAT se centra principalmente en la descentralización de los aspectos gerenciales de dicho régimen —competencia de esta entidad para elaborar y aprobar sus propias relaciones de puestos de trabajo, establecimiento del régimen de acceso a las especialidades y escalas que se le adscriben, etc.— con el objetivo de permitir a la AEAT el diseño autónomo de una política de personal, dotándola, a tal efecto, de los instrumentos jurídicos precisos para decidir, entre otras importantes cuestiones, el número de efectivos teóricos que desea tener, número de puestos de trabajo por grupos de titulación, niveles asignados a cada uno o complementos retributivos que de acuerdo con las previsiones contenidas en las Leyes

⁷² Marco jurídico configurado por la Ley 30/1984 que, como ha destacado JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., pp. 146 y ss., supuso la culminación del proceso de uniformización —iniciado por el Real Decreto 1086/1977 y continuado por el Real Decreto 917/1982— de los diversos regímenes hasta ese momento existentes de los medios personales al servicio de los organismos autónomos, para someterlos al mismo estatuto que el personal funcionario de la Administración directa del Estado. Para este autor se rompe así con la tesis del ordenamiento singular y el dogma de la personificación.

⁷³ Cfr. DELGADO PACHECO, A., *La creación...*, cit., p. 1397; ARROYO YANES, L. M., «La Agencia...», cit., en PÉREZ MORENO, A. (dir.), *Administración instrumental...*, t. I, cit., p. 211.

⁷⁴ Para el análisis detallado de estas especialidades o excepciones a la Ley 30/1984, que exceden sobradamente el objeto de este trabajo, vide CARRASCO CANALS, C., «La Agencia Estatal de Administración Tributaria: una regulación funcional atípica», en REDA, núm. 74, 1992, pp. 184 y ss.

⁷⁵ En este sentido, ARROYO YANES, L. M., «La Agencia Estatal...», cit., en PÉREZ MORENO, A. (dir.), *Administración instrumental...*, t. I, cit., pp. 211-212 y 215-216, autor que destaca que «nos hallamos ante una regulación

que (...) intenta dar una mayor entrada al individualismo "managerial" en el derecho de funcionarios a través de un mayor respaldo a valores netamente empresariales (productividad, eficacia, creatividad, etc.) frente a los tradicionales de nuestra cultura administrativa, tratando de retribuir más y mejor a los sectores profesionales de la Agencia. Este objetivo se intenta alcanzar mediante el mantenimiento de una amplísima discrecionalidad administrativa en la materia (elaboración de relaciones de puestos de trabajo, oferta pública de empleo, etc.), la cual va a permitir a las autoridades de la Agencia introducir y modular, en función de las circunstancias existentes, su política según los criterios anteriormente apuntados». En el mismo sentido de facultar a la AEAT para desarrollar una política de personal propia, destaca este autor la posibilidad de que la propia AEAT adscriba puestos de trabajo con carácter exclusivo a las especialidades existentes en la propia AEAT —apartado cuatro, número 2, párrafo sexto—. Se trata de un elemento de racionalidad y especialización sobre un aspecto de la Ley 30/1984 —en concreto, el artículo 15.2 donde se prevé como regla general la adscripción indistinta o múltiple— que había sido objeto de severas críticas por parte de la doctrina, y que han solucionado certeramente «los redactores del régimen jurídico de la Agencia, interpretando ampliamente la excepción respecto a la regla general de la adscripción múltiple».

Por otro lado, también debemos dejar constancia, con DELGADO PACHECO, A., *La creación...*, cit., p. 1398, de otra especialidad —prevista en el apartado cuatro, número 5, del artículo 103 de la Ley 31/1990— del personal funcionario de la AEAT, relativa a la restricción de movilidad para el personal en la misma destinado y que pertenece a especialidades o Escalas en ella adscritas. Este personal está sujeto a la condición de la previa autorización de aquella para poder pasar a ocupar otros puestos de trabajo fuera de ésta, pudiéndose denegar dicha autorización en atención a las necesidades del servicio.

⁷⁶ En este sentido, ARROYO YANES, L. M., «La Agencia Estatal...», cit., en PÉREZ MORENO, A. (dir.), *Administración instrumental...*, t. I, cit., p. 226.

anuales de Presupuestos les corresponden⁷⁷. Y con ello se pone de manifiesto, finalmente, que la AEAT se aproxima desde la perspectiva de su régimen de personal a la naturaleza de los organismos autónomos; entidades de Derecho Público que, según el artículo 45 LOFAGE, «se rigen por el Derecho Administrativo» y se les encomienda en régimen de descentralización funcional tareas propias de un Departamento ministerial; por cuanto el artículo 47.1 de esa misma Ley dispone que «El personal al servicio de los organismos autónomos será funcionario o laboral, en los mismos términos que los establecidos para la Administración General del Estado»; añadiendo de modo muy significativo el apartado 3 del último precepto citado que «No obstante lo establecido en el apartado 1 de este artículo, la ley de creación (de cada organismo autónomo) podrá establecer excepcionalmente peculiaridades del régimen de personal del organismo autónomo en las materias de oferta de empleo, sistemas de acceso, adscripción y provisión de puestos y régimen de movilidad de su personal».

C) EL RÉGIMEN PRESUPUESTARIO

El artículo 103 de la Ley 31/1990 ha configurado a la AEAT como una organización regida por un régimen jurídico presupuestario diverso del que regula la LGP para la Administración directa del Estado. Este dato no constituye ninguna sorpresa porque detrás de la creación de cualquier ente institucional normalmente subyace el propósito, como se sabe, de dotarle de un régimen jurídico más flexible que permita adecuar el funcionamiento de estos organismos, que gozan a su vez de cierta autonomía de gestión, a las diferentes tareas que constituyen su objeto; flexibilidad que se hace patente en las disposiciones jurídico-financieras de los estatutos singulares de cada ente institucional⁷⁸. Este dato se explica en parte al tener presente, desde una perspectiva histórica, que uno de los precedentes, entre otros, del movimiento descentralizador fue de índole presupuestario: en concreto, el fenómeno de las Cajas especiales, creadas como servicios o unidades administrativas sin personalidad a las que se encargaba la administración de determinados fondos provenientes de tasas y exacciones parafiscales que no se integraban en el Tesoro Público y cuya recaudación era afectada para servir de suplemento de las retribuciones de determinados Cuerpos de funcionarios⁷⁹.

⁷⁷ Cfr. DELGADO PACHECO, A., *La creación...*, cit., pp. 1398 y ss.; ARROYO YANES, L. M., «La Agencia Estatal...», en PÉREZ MORENO, A. (dir.), *La Administración instrumental...*, t. I, cit., pp. 217 y ss.

⁷⁸ Cfr. JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., pp. 1 y ss.; también CAYÓN GALLARDO, A., *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, p. 36.

⁷⁹ Sobre el fenómeno de las Cajas especiales como uno de los factores determinantes de la descentralización funcional a finales del siglo XIX y principios del XX, vide FERREIRO LAPATZA, J. J., «Administración institucional y

En suma, la creación de un ente institucional suele llevar aparejada automáticamente la concesión de un régimen presupuestario singular caracterizado por la flexibilidad con que se regula tanto la previsión de los ingresos con los que se debe financiar, como los procedimientos de ejecución y control de los gastos que el ente institucional ha de realizar al objeto de satisfacer el fin institucional para el que ha sido creado.

Sentadas estas afirmaciones, que constituyen por lo demás un lugar común en la doctrina⁸⁰, lo que interesa destacar a nuestros efectos es que entre todas las normas jurídicas que regulan la estructura organizativa de un ente institucional, parece que el análisis de aquéllas que disciplinan el presupuesto resulta del máximo interés para la determinación de la naturaleza jurídica del mismo. Así lo demuestra la doctrina que toma los diferentes regímenes presupuestarios de los entes funcionalmente descentralizados como importantes puntos de referencia en el momento de clasificar cada concreto Ente dentro de un tipo que aglutine a varios de aquéllos que presentan características similares⁸¹.

A partir de dicha premisa, es preciso constatar si el régimen jurídico presupuestario que el legislador ha otorgado a la AEAT representa una huida hacia el Derecho Privado, en el desarrollo de una de las llamadas funciones logísticas o instrumentales necesarias para el cumplimiento de la función tributaria, de suerte que dicho régimen es asimilable al de aquellas «Entidades de Derecho Público, con personalidad jurídica, que por ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado», del derogado artículo 6.1, b) LGP⁸²; entidades que hoy han quedado subsumidas dentro de las entidades públicas empresariales del

presupuestos», en *HPE*, núm. 11, 1971, pp. 391 y ss. Este autor recuerda cómo las Cajas especiales, que fueron prohibidas por el artículo 4 de la Ley de Administración y Contabilidad, de 1 de julio de 1911, no implicaban la existencia de un ente personificado a quien referirse. Por el contrario, un organismo autónomo sí implicaba y la existencia de una Caja especial en el sentido de significar una corriente de ingresos y gastos, dirigida a posibilitar el logro de finalidades estatales al margen de los Presupuestos del Estado. Es así como el problema de la descentralización por funciones y servicios tiene una íntima relación con el viejo problema de las Cajas especiales. Por su parte, CAYÓN GALLARDO, A., «La evolución de la Administración institucional en el Derecho Presupuestario español», en AA. VV., *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. I, ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 325 y ss., donde se señala que «no obstante ser el ente institucional un tema sólo comprensible desde la perspectiva descentralizadora y con unos rasgos muy concretos —gestión de un servicio público, personalidad jurídica propia y régimen económico administrativo especial—, la doctrina es unánime en reconocer que el antecedente próximo de estos sujetos administrativos está constituido por las denominadas Cajas especiales».

⁸⁰ Una panorámica de la cuestión en GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Derecho Administrativo*, cit., t. I, pp. 385 y 386.

⁸¹ En este sentido, vide JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los Organismos autónomos...*, cit., pp. 193 y ss.; SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, cit., pp. 1183 y ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, cit., pp. 383 y ss.; PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, t. II, *Organización y empleo público*, cit., pp. 207 y ss.

⁸² En este sentido, DEL SAZ, S., «Desarrollo y crisis del Derecho Administrativo...», cit., en CHINCHILLA/LOZANO/DEL SAZ., *Nuevas perspectivas...*, cit., pp. 143 y ss., que también cita como exponentes de esta huida al Derecho Privado otros entes del artículo 6.5 LGP, como la Comisión Nacional del Mercado de Valores y los Puertos del Estado.

artículo 45 LOFAGE. O, si bien, por el contrario, el régimen presupuestario de la AEAT es sustancialmente idéntico al previsto en la LGP para los organismos autónomos a que se refiere el artículo 4 LGP; actualmente regulados en los artículos 45 y siguientes LOFAGE como entes institucionales sujetos en lo esencial a las prescripciones del Derecho Público.

Pero, sobre todo, y en conexión estrecha con la asimilación de las normas que rigen el presupuesto de la AEAT con un determinado tipo u otro de Ente institucional, hay que determinar si el estatuto de la AEAT supone una huida del régimen de presupuesto público que consagra el artículo 134 CE⁸³. Porque la libertad de configuración que asiste al legislador para personificar sus formas de actuación —libertad de la que ha hecho uso el legislador al crear la AEAT— no puede ir en menoscabo de la virtualidad jurídica de ciertos principios presupuestarios recogidos, explícita o implícitamente, en el artículo 134 CE, toda vez que dichos principios «constituyen la más alta expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la ley, característico del Estado de Derecho, e instrumento de garantía y de control, tanto jurídico como político, por los ciudadanos en el manejo de los caudales públicos por la Administración»⁸⁴. En este sentido, el artículo 134 CE parece imponer ciertos límites a la libertad del Estado para personificar sus formas de actuación por lo que se refiere a la necesaria generalidad de un régimen de presupuesto público de cuya existencia no cabe dudar a la vista del precepto constitucional comentado⁸⁵ y pese a que haya de reconocerse la dificultad grave que entraña la determinación precisa del contenido y alcance de dicho régimen.

Con todo, las especialidades que introduce el artículo 103 de la Ley 31/1990 en el régimen jurídico presupuestario de la AEAT parecen *a priori* bas-

tante atemperadas respecto a la regulación prevista en la LGP, pues no pueden impedir la aplicación supletoria de esta última como norma integrativa en todos aquellos aspectos relativos a la actividad financiera de la AEAT que no hayan sido regulados expresamente por el citado artículo 103. Ello es así, de un lado, porque la AEAT fue configurada inicialmente como un ente del artículo 6.5 LGP, categoría que, como ya nos consta, se caracterizaba por la ausencia de un común denominador normativo, salvo, precisamente, la aplicación supletoria de la LGP en todas las materias no reguladas por sus normas específicas. Por otro lado, si admitiéramos la tesis de que la AEAT sólo se sujeta a sus normas estatutarias⁸⁶ no sólo conculcaríamos el estatuto legal de dicha organización, que ordena aplicar la LGP supletoriamente, sino que también estaríamos desconociendo el valor de ésta como ley cabecera de grupo normativo⁸⁷; es decir, su posición especial en el ordenamiento como ley que contiene las normas básicas referentes a la actuación de la Administración respecto a los derechos y a las obligaciones de naturaleza económica del Estado y del sector público estatal⁸⁸; norma, pues, que integra cualquier laguna de regulación del estatuto singular de la AEAT en lo referente a esta materia concreta⁸⁹. En suma, aun admitiendo que la naturaleza

⁸⁶ Acogiendo la teoría del ordenamiento singular, tempranamente expuesta por CLAVERO ARÉVALO, M. F., *Personalidad jurídica, Derecho general y Derecho singular de las Administraciones autónomas*, cit., pp. 13 y ss.

Sobre los peligros de esa tesis, advierte JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., p. 116, cuando señala que «la tesis de CLAVERO conduce, en definitiva, a la ruptura y conculcación del principio de legalidad al configurar los ordenamientos como compartimentos estancos, desvinculados entre sí por efecto de la sacralización de la personalidad jurídica».

⁸⁷ El grupo normativo designa, de acuerdo con VILLAR PALASÍ, J. L./VILLAR EZCURRA, J. L., *Principios de Derecho Administrativo*, t. I, ed. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1982, pp. 262 y ss., un bloque homogéneo de reglas jurídicas jerárquicamente articuladas y recíprocamente relacionadas, que regulan un determinado supuesto de hecho bajo idénticos criterios. Y, así, existen, por un lado, grupos normativos verticales, en los cuales el presupuesto de hecho es de índole subjetiva: una organización y más generalmente una organización personificada; y, de otro, grupos normativos horizontales, en los que el presupuesto de hecho tiene carácter objetivo, es decir, un aspecto concreto de la actividad de la persona jurídico-pública: delegación, contratación, expropiación forzosa, etc.

⁸⁸ Seguimos en este punto a GONZÁLEZ NAVARRO, F., «Organismos autónomos y Ley General Presupuestaria», en *HPE*, núm. 54, 1978, pp. 141 y ss., que califica a la LGP como ley cabecera del grupo normativo horizontal que tiene como presupuesto de hecho de carácter objetivo la actividad financiera de las personas jurídicas-públicas. En este sentido, la ley cabecera de grupo normativo es la que da coherencia al mismo, la que lo inspira e informa, de manera que es en ella donde, como señalan VILLAR PALASÍ, J. L./VILLAR EZCURRA, J. L., *Principios...*, t. I, cit., pp. 262 y ss., podrán buscarse los principios generales que dan unidad al grupo normativo con el que se opera. Así, la ley cabecera de grupo está llamada a cumplir tres funciones: en primer lugar, orienta el grupo porque contiene los criterios conforme a los cuales debe ser desarrollado e interpretado; en segundo lugar, lo preserva frente a modificaciones fortuitas, por la mayor resistencia a la derogación que dicha ley ofrece cuando entra en colisión con otras normas, incluso si éstas tienen su mismo rango; e introduce, en tercer lugar, un factor de economía en el conjunto, porque mediante simples referencias a esa ley suprema se pueden evitar reiteraciones normativas.

⁸⁹ Porque, como ha señalado GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Derecho Administrativo español*, 2.ª ed., ed. Euns, Pamplona, 1993, pp. 750 y ss., la descripción del concepto teórico de grupo normativo horizontal no se hace por puro entretenimiento intelectual, sino por la apremiante necesidad de dar solución al problema práctico de evitar las lagunas en el ordenamiento jurídico. Pues los conceptos de grupo normativo horizontal y vertical, como la analogía, como la supletoriedad, no son sino técnicas al servicio de esa tendencia a la plenitud que tiene todo ordenamiento.

⁸³ Como denuncian BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria...*, cit., pp. 119-121, refiriéndose a la quiebra de los principios presupuestarios contenidos en el artículo 134 CE; igualmente MÁRQUEZ SILLERO, C., *Reflexiones jurídico-constitucionales...*, cit., pp. 15 y 16.

⁸⁴ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, A., «La Ley de Presupuestos en la Constitución Española de 1978», en AA. VV., *Hacienda y Constitución*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 172 y ss., advirtiendo el autor, no obstante, de la erosión de tales principios, que trae causa de la acomodación de las reglas del presupuesto del Estado liberal a la multiplicidad de funciones que hoy desempeña el Estado social.

⁸⁵ Sobre esta cuestión, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Proyecto docente, presentado en el concurso de acceso para la provisión de una plaza de Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid*, Madrid, 1991, p. 298, subrayaba las implicaciones constitucionales de la aparición y creciente desarrollo de nuevas formas de personificación de las Administraciones públicas, que desbordan con mucho los caracteres de la tradicional Administración institucional del Estado y suscitan numerosos problemas jurídico-financieros; problemas relacionados con la necesaria generalidad del régimen de presupuesto público al que se achaca una excesiva rigidez que condicionaría la eficacia de las actuaciones administrativas. Por ello, considera este autor necesario un esfuerzo de reflexión en torno a la existencia de límites a la libertad del Estado para personificar sus formas de actuación, en especial habida cuenta de que el recurso a esas nuevas formas de personificación supone, en la práctica generalidad de los supuestos, una huida del régimen de presupuesto público; lo que resulta especialmente grave si se considera que el volumen de gasto público canalizado a través de esas nuevas formas de personificación está alcanzando, ya en los momentos actuales, una importancia no desdeñable en relación al gasto público del Estado, en el sentido que esta expresión tiene en la LGP.

jurídica de la AEAT presenta aparentemente perfiles poco claros y no sea fácil adscribir la misma dentro de un tipo de los que integran el complejo mundo de la Administración institucional, lo que parece incuestionable es que aquélla gestiona recursos de Derecho Público, como son los tributos, y que por ese motivo, que se debe imponer sobre consideraciones jurídico-formales que sacralicen el dato de la personalidad jurídica, la LGP no puede quedar al margen de la regulación jurídico-presupuestaria de la AEAT.

Pues bien, para analizar el régimen presupuestario de la AEAT previsto en el artículo 103 de la Ley 31/1990 y la normativa que lo desarrolla, examinaremos separadamente cada una de las fases que integran el ciclo presupuestario completo de la AEAT; ya que de ese análisis se irán desgranando de modo sucesivo las especialidades que presenta dicho régimen. De las singularidades detectadas, en suma, se podrá obtener un importante punto de referencia para incluir a la AEAT dentro de alguno de los tipos de entes públicos que integran el ámbito subjetivo de las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado.

1.º La elaboración del presupuesto

El apartado seis, número 1, del artículo 103 de la Ley 31/1990 establece que «La Agencia elaborará anualmente un anteproyecto de presupuesto que refleje los costes necesarios para la consecución de sus objetivos, con la estructura que señale el Ministro de Economía y Hacienda, y lo remitirá a éste para su elevación al acuerdo del Gobierno y posterior remisión a las Cortes Generales del Estado y consoli-

to. Porque los grupos horizontales intersicionan los grupos verticales, de forma que, en defecto de solución contraria o de norma excluyente en el grupo vertical, entra en juego el grupo horizontal, permitiendo cubrir, en su caso, el posible vacío normativo. En consecuencia, los preceptos de la ley cabecera de grupo conservan su vigencia frente a los de las Leyes posteriores, generales o especiales, a menos que expresamente sean derogadas o que la contradicción sea tan flagrante que no queda otra opción interpretativa que la derogación. La operación por grupos normativos contribuye, por tanto, a dar estabilidad al ordenamiento.

Ahora bien, como ha escrito GÓMEZ-FERRER MORANT, R., «La posición de la Ley General Presupuestaria en el ordenamiento jurídico», en AA. VV., *El marco jurídico-financiero del sector público: perspectivas de reforma*, IX Jornadas de Control Financiero celebradas en Madrid entre el 22 y el 24 de abril de 1986, ed. Ministerio de Economía y Hacienda-Intervención General del Estado, Madrid, 1986, pp. 28 y ss., no es posible defender, desde la Constitución, una posición especial de superioridad o rigidez —como, por ejemplo, la que tiene en el ordenamiento una ley orgánica— de la LGP respecto a otras leyes del Estado, que la hiciera resistente a la derogación de otra ley estatal posterior; por lo que podrá ser modificada por una ley ordinaria, incluso por una ley que atienda a necesidades coyunturales. Cuestión distinta es que existan Leyes que por la función que cumplen dentro del sistema jurídico, de vertebrar los principios aplicables a una determinada materia no deban —desde una perspectiva lógica— ser modificadas o excepcionadas por leyes que no estén dirigidas expresamente a ello. Como también, por otro lado, es cuestión distinta la posición de la LGP respecto a otras leyes de las Comunidades Autónomas, y la posible superioridad de la primera frente a las segundas, ahora sí, como pretendida ley básica. Sobre esta cuestión resulta aleccionadora la exposición de motivos de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, norma que, como se sabe, desarrolla la garantía institucional de la autonomía local. Y en aquella exposición de motivos se alude textualmente a la «función ordinamental que, al estarle reservada o, lo que es igual, vedada a cualesquiera otras normas, presta a su posición en el ordenamiento en su conjunto una vis específica, no obstante su condición formal de ley ordinaria».

dándose con los de las Administraciones públicas centrales». El Presidente de la AEAT, según dispone el apartado tres, número 2, b), aprueba «el anteproyecto de presupuesto para su elevación al Ministro de Economía y Hacienda», documento elaborado previamente por el Director general, según dispone el número 3 del mismo apartado del citado artículo 103. Por lo tanto, la estructura del presupuesto de la AEAT se debe adaptar a los criterios que el Ministro de Economía y Hacienda aprueba anualmente en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 52 LGP⁹⁰. De este modo, las sucesivas Órdenes ministeriales anuales que establecen las normas de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado —disposiciones que vinculan a cualquier órgano administrativo que intervenga en la aprobación de los anteproyectos parciales del presupuesto— ordenan que el presupuesto de la AEAT se ajuste a la estructura aplicable al Estado y sus organismos autónomos⁹¹.

Pues bien, la sujeción de la estructura del presupuesto de la AEAT a los criterios marcados por las sucesivas Órdenes ministeriales a que se refiere el artículo 52 LGP, resultaría también en todo caso obligada con base en la función que dicha Ley cumple como norma que constituye la cabecera del grupo normativo integrado, como ya nos consta, por todas las disposiciones que regulan la actividad financiera de los entes públicos. Tal sujeción relativiza el dato de la personalidad jurídica de la AEAT, como ente funcionalmente descentralizado, puesto que la misma ha de planificar su actividad financiera ajustándose a las coordinadas previstas en dichas Órdenes para el sector público en su globalidad, en la medida en que dicha entidad es un instrumento organizativo más puesto al servicio de los objetivos y finalidades que se asignan al sector público en su totalidad; con lo cual, en definitiva, estas Órdenes ministeriales funcionan como instrumentos poderosos en favor de la uniformización del régimen presupuestario de los organismos autónomos y demás entes con personalidad jurídico-pública⁹².

⁹⁰ Interesa destacar con MARTÍNEZ LAGO, M. A., *Manual de Derecho Presupuestario*, ed. Colex, Madrid, 1992, p. 40, que «este tema de la estructura de los Presupuestos Generales del Estado no puede ser considerado como una cuestión menor en la problemática que presentan aquéllos, como si simplemente se tratara de una cuestión formal. Téngase presente que cada criterio de ordenación que se emplee, suministra un aspecto de información sobre la naturaleza, destino e incluso las finalidades del gasto público».

⁹¹ Cfr. artículo 2.3.4 de la Orden ministerial de 17 de abril de 1991, que contiene las normas de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 1992; el artículo 2.3.4 de la Orden ministerial de 6 de mayo de 1992, que contiene las correspondientes normas de elaboración de los Presupuestos para 1993; el mismo número de artículo de la Orden ministerial de 28 de abril de 1993, que contiene las respectivas para los Presupuestos del año siguiente; el artículo 1.2 de la Orden de 20 de abril de 1994, para los Presupuestos de 1995; artículo 3.3.4 de la Orden ministerial de 24 de marzo de 1995, para los Presupuestos de 1996, y, finalmente, el mismo número de artículo de la Orden de 31 de mayo de 1996, para los de 1997.

⁹² En este sentido, JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., pp. 150 y 151, señala que la existencia de la LGP, cuyas disposiciones alcanzan a todo el sector público, y la consiguiente publicación de las Órdenes ministeriales que establecen las normas de elaboración y estructura de los Presupuestos, homogéneas para todo el sector público, desmitifican absolutamente el dato de la personalidad jurídica de los entes funcionalmente descentralizados.

En suma, las citadas Órdenes ministeriales sirven claramente al reforzamiento de la relación de instrumentalidad que ejerce el Ministerio de Economía y Hacienda sobre la AEAT porque el ente matriz detalla la estructura de los presupuestos del ente filial; sin perjuicio, además, de la facultad que asiste al Ministro de Economía y Hacienda para modificar el contenido del anteproyecto de presupuesto que haya aprobado el Presidente de la AEAT en el momento en que el primero somete al acuerdo del Gobierno el anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54.2 LGP. Ello es una muestra más de la función de dirección que ejerce el Ministro de Economía y Hacienda sobre la AEAT, pues no en balde los fines para cuyo cumplimiento se ha creado ésta son propios del ente matriz, que no se puede desentender por completo de la organización y el funcionamiento del ente filial que le queda adscrito, como venían a reconocer explícitamente con carácter general los artículos 6 y 8 LEEA, prácticamente en el mismo sentido que hoy lo hace el artículo 2.3 LOFAGE⁹³.

Por fin, las Órdenes ministeriales citadas disponen, como hemos visto, la adecuación de la estructura del presupuesto de la AEAT a la del Estado y los organismos autónomos del artículo 4 LGP, lo que hace posible la consolidación del presupuesto de aquella con la de estos últimos⁹⁴. En consecuencia, la AEAT, como se deduce de la propia naturaleza de las funciones que desempeña, no debe elaborar Programas de Actuación, Inversión y Financiación, regulados en los artículos 87 a 91 LGP, para su sometimiento a la aprobación del Gobierno, como sucede con otros entes públicos que deben presentar presupuestos de explotación y capital con la estructura y contenido establecidos para las sociedades estatales que desarrollan actividades comerciales o industriales dentro de la dinámica propia del mercado⁹⁵.

Porque, como han destacado BAYONA DE PEROGORDO, J. J./SOLER ROCH, M. T., *Temas de Derecho Presupuestario*, ed. Librería Compás, Alicante, 1990, p. 161, aunque se reconozca en la fase de elaboración de los presupuestos un primer estadio descentralizado en el que tiene el protagonismo cada uno de los entes o sectores que constituyen una unidad presupuestaria autónoma, no se puede perder de vista el segundo estadio dentro de la fase de elaboración, una fase ya centralizada en la que el Ministerio de Economía y Hacienda cumple una función fundamental de integración que da coherencia a la fisonomía plural de los Presupuestos Generales del Estado.

⁹³ En este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso...*, t. I, cit., p. 396, indican, al exponer el contenido de la relación de instrumentalidad, que en el orden financiero, el ente matriz domina e interviene con intensidad la actuación del ente filial.

⁹⁴ Lo que supone en la práctica, como indican MOYA HURTADO DE MENDOZA, R./WERT ORTEGA, M., «La gestión económico-financiera de la Agencia Tributaria», en *Cuadernos de Actualidad, HPE*, núm. 4, 1993, pp. 126 y 127, que la AEAT clasifica los ingresos y los gastos con los mismos criterios que la Administración General del Estado, bajo las mismas rúbricas de capítulo, artículo, concepto y subconcepto.

⁹⁵ Así, MADRID MARTÍNEZ, S./GALÁN DEL FRESNO, J. M., «Aspectos presupuestarios de la legislación de entes públicos del artículo 6.5 LGP», en *Presupuesto y Gasto público*, núm. 11, 1993, pp. 83 y s., al constatar que los entes del artículo 6.5 LGP han sido creados sin el marco de una legislación presupuestaria homogénea, indican que, con todo, es posible distinguir dentro de esa categoría entre aquellos entes que elaboran un presupuesto

2.º La aprobación del presupuesto: consecuencias de la naturaleza de crédito ampliable de la transferencia procedente de la recaudación obtenida por actos de liquidación

El artículo 48.1.d) LGP dispone que los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática, entre otros, de «la totalidad de los gastos e ingresos del resto de entes del sector público estatal a que se refiere el artículo 6, número 5, de la presente Ley». Coherentemente con dicho precepto, el apartado seis, número 1, en su segundo párrafo, del artículo 103 de la Ley 31/1990 prescribe que el presupuesto de la AEAT «tendrá carácter limitativo por su importe global». Así, parece razonable pensar que dicha entidad queda sometida al régimen presupuestario en sentido estricto por el que se rige la Administración General del Estado y los que la L.GP llama organismos autónomos de carácter administrativo, esto es, todos los créditos de la AEAT son aprobados por las Cortes Generales con carácter limitativo; a diferencia de lo que sucede con las sociedades estatales y, en general, los entes de Derecho Público que con aquéllas forman el llamado sector público empresarial, cuyos presupuestos contienen «estimaciones de gastos e ingresos» a realizar por los mismos, de conformidad con lo establecido en el artículo 48.1.c) LGP⁹⁶.

Con todo, la regulación que de los recursos con los que se financia la AEAT realiza el apartado cinco del artículo 103 de la Ley 31/1990 parece que desmiente la proclamación realizada en el apartado siguiente del artículo citado, que acabamos de transcribir, según la cual el presupuesto de la AEAT «tendrá carácter limitativo por su importe global». Pues, en efecto, de acuerdo con el repetido apartado cinco, la AEAT se financia, además de con cargo a «las transferencias consignadas en los Presupuestos Generales del Estado» –apartado a)–, a través también, conforme al apartado b) del mismo precepto citado, de «un porcentaje de recaudación que se derive de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria o de otros actos administrativos acordados o dictados por la Agencia, en el ámbito de gestión tributaria que tiene encomendada».

de explotación y de capital, de forma similar a las sociedades estatales –Radio Televisión Española, Puertos del Estado y Autoridades Portuarias, entre otros– y aquellos otros que elaboran un presupuesto propio que permite su consolidación con el del Estado y los organismos autónomos –la AEAT, el Instituto Cervantes o la Agencia de Protección de Datos, por ejemplo–. Por ello, según estos autores, dada la estructura presupuestaria de los Entes incluidos en el segundo grupo, lo más apropiado, si la normativa particular no dice lo contrario, sería aplicar a los mismos las normas relativas a los organismos autónomos contenidas en la LGP.

⁹⁶ Pues es precisamente el carácter estimativo de los créditos uno de los rasgos esenciales del régimen de los entes del sector público empresarial. Así lo destaca, al examinar su regulación, GUTIÉRREZ ROBLES, A., «El régimen económico-financiero de las entidades estatales de carácter empresarial», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 22, 1984, pp. 111 y ss.

Y el referido apartado cinco b) del artículo 103 de la Ley 31/1990 continúa con el siguiente tenor: «La base de cálculo de este porcentaje estará constituida por la recaudación bruta de estos ingresos tributarios incluidos en los capítulos I y II del presupuesto de ingresos del Estado, con excepción de los que se deriven de liquidaciones practicadas por los servicios aduaneros que no sean consecuencia de un acta de inspección, así como los incluidos en el capítulo III cuya gestión realice la Agencia. El porcentaje será fijado cada año en la Ley anual de Presupuestos. Los mayores ingresos producidos por este concepto con respecto a las previsiones iniciales incrementarán de forma automática los créditos del presupuesto de gastos de la Agencia, por el procedimiento establecido en el apartado seis.2 de esta disposición»⁹⁷. Y el apartado seis, número 2, del mismo precepto dispone que «Las variaciones en la cuantía global de este presupuesto serán autorizadas por el Ministro de Economía y Hacienda cuando no excedan del 5 por 100 del presupuesto inicial y por el Gobierno en caso contrario. A efectos del cómputo de este 5 por 100 no se tendrán en cuenta los mayores ingresos a que se refiere el cuarto párrafo de la letra b) del apartado cinco de esta disposición».

Ciertamente, entre los recursos con cargo a los cuales se financia la AEAT sobresale con luz propia el procedente del porcentaje –fijado cada año en la Ley anual de Presupuestos– sobre la recaudación que resulte de los actos de liquidación dictados por la AEAT respecto de los tributos cuya gestión lleve a cabo. Porque esta peculiar transferencia, ideada por la Ley de creación de la AEAT para la consecución de una aplicación más eficaz del sistema tributario⁹⁸, ha suscitado, sin embargo, críticas muy severas que traen causa de una posible vulneración del principio de objetividad, como uno de los principios constitucionales que configuran el estatuto constitucional de la Administración pública, establecido en el

⁹⁷ Junto a los citados recursos, el repetido apartado cinco enumera otros de importancia cuantitativa menor: En concreto, «los ingresos que perciba como retribución legal por las otras actividades que pueda realizar, por virtud de convenio o disposición legal, para otras Administraciones Públicas nacionales o supranacionales» –letra c)–; «los rendimientos de bienes y valores que constituyan su patrimonio» –letra d)–; «los préstamos que sean necesarios para atender situaciones de desfase temporal de tesorería» –letra e)–; y, finalmente, «los demás ingresos de Derecho Público o Privado que le sea autorizado percibir» –letra f)–. También hay que estar al artículo 97 de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, y a la Orden ministerial de 4 de marzo de 1993 que lo desarrolla; en estas disposiciones se regula el expediente de modificación presupuestaria que se debe seguir para hacer efectiva la transferencia que incrementa automáticamente la cuantía de los créditos de la AEAT, así como la base de cálculo que se toma como referencia para aplicar el porcentaje a que se refiere el artículo 103 de la Ley 31/1990.

⁹⁸ En este sentido, se manifiestan DELGADO PACHECO, A., *La creación de la Agencia Estatal...*, cit., página 1399; GAITERO FORTES, J., *Reformas...*, cit., p. 163, quien señala, al referirse a la transferencia procedente del porcentaje, que «la Ley fija el porcentaje, pero la cuantía dependerá de su propia eficiencia (de las actuaciones de la AEAT). Consideramos que este factor es clave porque con él la Agencia tendrá unos recursos variables en función de los resultados que obtenga y esto, sin duda, servirá de empuje y estímulo a toda la organización»; DÍAZ YUBERO, F./MARTÍNEZ GIL, I., *La Agencia...*, cit., p. 8; MOYA HURTADO DE MENDOZA, R./WERT ORTEGA, M., *La Agencia...*, cit., p. 5.

artículo 103 del texto fundamental⁹⁹. Y, siendo ello así, habremos de cuestionarnos en una fase posterior de nuestra investigación –justamente cuando analicemos en el capítulo tercero de este trabajo la incidencia del régimen jurídico presupuestario de la AEAT sobre el ejercicio de las potestades de gestión tributaria–, si dicho régimen, con base en una errónea comprensión del principio de eficacia, igualmente consagrado en el artículo 103 CE, pone en peligro el principio de objetividad conforme al cual se deben ejercer las potestades administrativas, en concreto, en materia tributaria, al imponer en el seno de la propia AEAT la capacidad de generar una racionalidad independiente y, por consiguiente, diversa de la racionalidad jurídica que debe guiar el ejercicio de aquellas potestades como poderes-deberes ajenos al sujeto que las ejerce¹⁰⁰.

Pero ahora interesa determinar si la aludida transferencia procedente del porcentaje de recaudación vulnera, de un lado, los principios presupuestarios contenidos en el artículo 134 CE y si, de otro, aquella constituye o no un elemento del régimen presupuestario de la AEAT que la aproxime al de las sociedades estatales o entidades de Derecho Público que desarrollan actividades empresariales. Para poder dar cumplida respuesta a estos dos interrogantes es necesario con carácter previo, en nuestra opinión, determinar la naturaleza jurídica de dicha transferencia.

Se trata de una cuestión discutida para cuya resolución las calificaciones que de la citada transferencia se contienen en la Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado pueden servir de orientación. Así, la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, incluye la participación en la recaudación entre los créditos ampliables –anexo II, apartado cuatro letra g)–. Por su parte, el artículo 97 de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1993, se refiere a una «generación de crédito en el concepto de gasto de transferencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por participación en la recaudación de actos de liquidación». En el mismo sentido que la última Ley citada, el artículo 103 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, dispone que «la variación de recursos de la Agencia derivada de los mayores ingresos que puedan producirse sobre la recaudación inicialmente prevista se instrumentará a través de

⁹⁹ En este sentido, manifiestan la inconstitucionalidad de del apartado cinco b) del artículo 103 de la Ley 31/1990, FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 13.ª ed., ed. Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 115; PITA GRANDAL, A. M., *La Agencia...*, cit., p. 520; SÁNCHEZ SERRANO, L., «Los españoles ¿súbditos fiscales?», en *Impuestos*, núm. 9, 1992, p. 263; BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria frente...*, cit., pp. 118 y 119.

¹⁰⁰ Porque, como ha escrito PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública*, cit., pp. 15 y ss., al relacionar los principios de objetividad y eficacia a la luz del texto constitucional, «el principio de eficacia sólo juega conforme a y en el Derecho, es eficacia del y para el Derecho».

una generación de crédito, que será autorizada por el Ministerio de Economía y Hacienda, en el concepto de gasto de «transferencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por participación en la recaudación». Por su parte, el artículo 17.2 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 contiene una disposición idéntica a la anterior que acabamos de transcribir; y lo mismo vale decir, en fin, del artículo 16 de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997. En suma, las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado conceptúan a la transferencia procedente del porcentaje de recaudación como una excepción al principio de especialidad en su vertiente cuantitativa –formulado en el artículo 60 LGP– que se actualiza dentro del procedimiento de ejecución presupuestaria a través, bien del conocido expediente de los créditos ampliables –previsto en el artículo 66 LGP– o bien por medio de otra técnica presupuestaria, como es la generación de crédito –regulada en el artículo 71 LGP–, que permite igualmente sobrepasar el montante del crédito inicialmente aprobado.

Con todo, debemos dejar constancia aquí de la tesis defendida por cierto sector de la doctrina¹⁰¹, que califica a la transferencia procedente del porcentaje de recaudación como una tasa: Concretamente, el sujeto activo o acreedor de dicha tasa es la AEAT y el sujeto pasivo, el Estado y sus organismos autónomos; el hecho imponible lo constituye el ejercicio por la AEAT de funciones liquidadoras o recaudadoras en favor de los segundos; la base imponible de la tasa se integra por la «base de cálculo» a que se refiere el apartado cinco b) del artículo 103 de la Ley 31/1990; finalmente, el tipo de gravamen es el que fija cada año la Ley anual de Presupuestos para su aplicación sobre la recaudación obtenida por la AEAT mediante actos de liquidación.

Pues bien, aún admitiendo que el Estado puede ser sujeto pasivo de sus propios tributos¹⁰², no es menos cierto que asumir la tesis anteriormente expuesta conduciría al absurdo de entender que todos los entes institucionales, no sólo la AEAT, que se financiarán en parte a través de créditos ampliables o generaciones de crédito

to, serían los sujetos activos de una tasa cuyo hecho imponible estaría constituido por un presupuesto de hecho que, curiosamente, sólo puede ser realizado por un único sujeto pasivo: En concreto, el hecho imponible consistente en el propio cumplimiento del fin para cuya realización cada ente fue creado por el Estado, que sería el sujeto pasivo. Porque el error de la tesis que criticamos está, a nuestro juicio, en partir de una premisa falsa, cual es la pretendida separación o dualidad entre el Estado, entendido como Administración Central, y la AEAT; separación que ciertamente existe en el plano intraadministrativo que define la relación de instrumentalidad entre el Ministerio de Economía y Hacienda y la AEAT, pero que en realidad carece de virtualidad para configurar una relación jurídico-tributaria entre ambos complejos organizativos, ya que la AEAT forma parte de la Administración Tributaria del Estado, que no es más que una parte de la Administración Central.

Por ello, es preferible enfocar el análisis de la transferencia prevista en el apartado cinco b) del artículo 103 de la Ley 31/1990 desde la perspectiva que ofrece el principio de especialidad en su vertiente cuantitativa, formulado en el artículo 60 LGP, como clara expresión del principio de cobertura del gasto y en coherencia con la Ley de Presupuestos como norma habilitante; lo que la convierte en la fuente del gasto público o, si se prefiere, en el requisito indispensable para que la Administración pueda realizar su actividad financiera de gasto¹⁰³. De este modo, es preciso determinar si la transferencia analizada constituye un crédito ampliable, expediente regulado en el artículo 66 LGP, como señalaba la Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, o si nos encontramos más bien ante un supuesto especial de generación de crédito, técnica presupuestaria prevista en el artículo 71 LGP, de acuerdo con la calificación que recibe la transferencia en las restantes Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado que anteriormente hemos citado.

Porque, pese a que tanto los créditos ampliables como las generaciones de crédito son manifestaciones de la crisis del principio de especialidad presupuestaria, lo cierto es que presentan una naturaleza diversa. Así, en la figura de la generación de crédito se produce una creación automática de crédito presupuestario en función de que tengan lugar los ingresos derivados de ciertas operaciones enumeradas por el artículo 71 LGP¹⁰⁴, requiriéndose, solamente en determinadas opera-

¹⁰¹ Así, SÁNCHEZ SERRANO, L., *Comentario...*, cit., en VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (dir.), «Comentarios a la Ley...», cit., p. 785; acogiendo su opinión BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria...*, cit., p. 92 y ss.

¹⁰² Así, BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario* (traducción, estudio preliminar y notas por F. Vicente-Arche), vol. I, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp. 283-288. Este autor niega en principio la posibilidad de incluir dentro de la categoría de los sujetos pasivos a los sujetos activos del impuesto con relación los tributos establecidos a su favor, es decir, que el Estado pueda ser sujeto pasivo de los impuestos estatales o los municipios de los impuestos locales establecidos por ellos o a su favor, porque concurrirían en la misma persona la cualidad de sujeto activo y de sujeto pasivo, con una contradicción lógica evidente. Pero la posibilidad, como dice BERLIRI, de relaciones intersubjetivas dentro del Estado elimina esa coincidencia denunciada entre acreedor y deudor; el autor cita, a este respecto, el ejemplo de las empresas estatales, cuya imposición puede encontrar su justificación precisamente en la necesidad, o por lo menos en la oportunidad, de no situarlas en una situación de privilegio frente a las empresas privadas.

¹⁰³ Sobre ello, vide, RODRÍGUEZ BEREJO, A., *La Ley de Presupuestos...*, en AA. VV., *Hacienda y Constitución*, cit., pp. 157 y ss.

¹⁰⁴ En concreto, «aportaciones del Estado a los organismos autónomos, así como de los organismos autónomos y otras personas naturales o jurídicas al Estado u otros organismos autónomos, para financiar conjuntamente gastos que por su naturaleza estén comprendidos en los fines u objetivos asignados a los mismos» [artículo 71.1.a) LGP]; «enajenación de bienes del Estado o de los organismos autónomos» –apartado b)–; «reembolso de préstamos» –apartado c)–; y «créditos del exterior para inversiones públicas que por ley se haya dispuesto sean así financiadas» –apartado d)–.

ciones, la mera autorización del Ministro de Economía y Hacienda. Por ello, en el supuesto de la generación de créditos, frente a lo que sucede en el caso de los créditos ampliables, como inmediatamente veremos, se obtiene crédito sin acudir a nuevas autorizaciones legislativas, siempre que se produzca la obtención de aquellos ingresos que taxativamente se enumeran en el repetido artículo 71¹⁰⁵.

Por el contrario, el crédito ampliable, de conformidad con lo establecido en el artículo 66 LGP, requiere la constancia de su condición «de modo taxativo y debidamente explicitado» en el estado de gastos de las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado¹⁰⁶. En consecuencia, al tener que constar el porcentaje de recaudación derivada de actos de liquidación en la Ley anual de Presupuestos –apartado cinco b) del artículo 103 de la Ley 31/1990–, podemos afirmar rotundamente la naturaleza de crédito ampliable de la transferencia; lo cual resulta obligado porque de este modo se asegura la necesaria intervención del Parlamento en la aprobación del presupuesto de gastos de la AEAT; intervención que no tendría lugar si estuviéramos ante una generación de crédito en sentido estricto, como de modo atécnico las citadas Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado denominan a la transferencia que estamos analizando¹⁰⁷. Denomina-

ción que en realidad lo que pretende es excepcionar para este crédito ampliable la necesaria autorización de la modificación presupuestaria que debe conceder el Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.2.g) LGP; haciendo así realidad el automatismo que predica el apartado cinco.b), en su cuarto párrafo, del artículo 103 de la Ley 31/1990, al prescribir que «Los mayores ingresos producidos por este concepto incrementarán de forma automática los créditos del presupuesto de gastos de la Agencia»¹⁰⁸.

Y, una vez determinada la naturaleza de la transferencia procedente de la recaudación obtenida por la AEAT, no se aprecia ninguna contradicción entre la misma y las exigencias derivadas de los principios constitucionales contenidos en el artículo 134 CE. Así, para empezar, desde el punto de vista del principio de unidad presupuestaria –indispensable para asegurar el control del Parlamento sobre los gastos públicos–¹⁰⁹, formulado en el artículo 134.2 CE al ordenar que los Presupuestos Generales del Estado incluyan «la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal», lo cierto es que, en el contexto de un Estado intervencionista en el que no es posible una interpretación estricta de los principios presupuestarios propia del Estado liberal, la posibilidad de la existencia en

¹⁰⁵ Vide, QUEROL BELLIDO, V., «Artículo 71», en AMORÓS RICA, N (dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. XLI, vol. I, Ley General Presupuestaria, artículos 1 a 74, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1986, pp. 667 y ss. Este autor considera que la generación de créditos, al implicar el nacimiento de un crédito antes inexistente, supone una violación del principio de competencia parlamentaria en orden a la aprobación de la totalidad del presupuesto. Como consecuencia de unos ingresos no previstos o, al menos no cifrados, el ejecutivo puede crear conceptos de gasto distintos de los que las Cámaras aprobaron. Del mismo modo, «la generación da lugar a una cierta vulneración del principio de limitación, ya que el Gobierno, a través de tal mecanismo, puede incrementar, sin intervención del Parlamento, los créditos presupuestarios».

¹⁰⁶ Un análisis de los créditos ampliables en QUEROL BELLIDO, V., «Artículo 66», en AMORÓS RICA, N (Dir.), *Comentarios a las Leyes...*, cit., t. XLI, vol. I, cit., pp. 622 y ss.

¹⁰⁷ Y es que, como ha destacado CORCUERA TORRES, A., *Las modificaciones de los créditos presupuestarios competencia del Gobierno*, ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996, p. 251, al analizar las ampliaciones de créditos en función de la efectiva recaudación de derechos afectados –supuesto en el que encaja la transferencia que analizamos– para distinguir tales ampliaciones de las generaciones de créditos reguladas en el artículo 71 LGP, los créditos declarados ampliables han de estar relacionados de modo taxativo en el estado de gastos de los Presupuestos Generales del Estado, mientras que las dotaciones que pueden ser incrementadas mediante generaciones de créditos no deben aparecer especialmente señaladas. Además, en las ampliaciones de crédito mediante recaudación de derechos afectados se requiere en todo caso la nota de la afectación del ingreso, que obliga a que con los mayores medios obtenidos se incremente una dotación específicamente señalada, mientras que en las generaciones no siempre es así, ya que existen supuestos en que los recursos recaudados pueden generar crédito en los conceptos que libremente designe el órgano competente para autorizar la modificación.

Y, finalmente, según ha visto PASCUAL GARCÍA, J., *Procedimientos de la Administración Financiera*, 2.ª edición, ed. Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1991, p. 58, el análisis conjunto de la naturaleza de los ingresos que originan una y otra figuras, y el de los gastos a los que se aplican, constituye otro criterio que permite diferenciar las generaciones de las ampliaciones de créditos. Así, en las primeras, no se trata de que se hayan producido mayores ingresos de los previstos y que por ello se amplíen los créditos, sino que se han originado unos ingresos no habituales, no contemplados en el presupuesto, que aconsejan realizar unos gastos tampoco previstos; mientras que, por el contrario, en los supuestos de ampliación los mayores ingresos obtenidos respecto de los presupuestados en un principio se han de destinar a la satisfacción de obligaciones que sí estaban previstas, aunque no determinadas en cuanto a su montante.

¹⁰⁸ Así, MOYA HURTADO DE MENDOZA, R/WERT ORTEGA, M., *La gestión económico-financiera...*, cit., p. 126, señalan que «en 1992, el crédito de esta transferencia se incluyó en la lista de créditos ampliables. Pero esta solución tropieza con graves dificultades de tramitación que la hacen inválida para un tratamiento ágil. Por ello, en la Ley de Presupuestos para 1993, en su artículo 97, se ha modificado «considerándolo generación de crédito, con lo cual se acerca más al anunciado automatismo que predica el artículo 103 de la Ley de Presupuestos para 1991, por la mayor sencillez del expediente y su tramitación más ágil, en comparación con la ampliación de crédito».

Así, de acuerdo con el *Informe sobre ejecución presupuestaria. Balance y cuenta de resultados de la Agencia Tributaria en 1992*, evacuado por el Departamento Económico-Financiero de la AEAT el 4 de junio de 1993, y para ejemplificar el funcionamiento práctico de la transferencia analizada, la Ley anual de Presupuestos para 1992 previó una recaudación por actos de liquidación de 100.405.000.000 de pesetas, de tal modo que, habiendo sido fijado por la Ley de Presupuestos el porcentaje de participación en el 18 por 100, correspondería a la AEAT una transferencia que ascendería a 18.073.000.000 de pesetas. Pero como, superando las previsiones, la recaudación por actos de liquidación alcanzó 235.679.000.000, resultó que se produjo un incremento automático del presupuesto de la AEAT en 9.562.000.000 –cantidad representativa del exceso de la diferencia entre 42.368.000.000, resultado de aplicar el 18 por 100 sobre la cantidad efectivamente recaudada mediante actos de liquidación, y los 18.073.000.000 en que estaban cifradas las previsiones iniciales por el mismo concepto–. Pues bien, esos 9.562.000.000 de pesetas pueden tramitarse a través del expediente de los créditos ampliables, en cuyo caso se requiere la autorización del Ministro de Economía y Hacienda, o bien a través de una generación de crédito, que se produce de modo automático de conformidad con lo previsto en el apartado cinco.b) del artículo 103 de la Ley 31/1990.

Conviene advertir, no obstante, que el crédito se pudo ampliar por importe de 14.733.000.000 de pesetas, a través del mecanismo de autorizaciones establecido en el apartado seis, número 2, del citado artículo 103. Dicha cantidad es el resultado de la diferencia entre los 42.368.000.000 de pesetas a que anteriormente hemos hecho referencia, y 27.635.000.000 de pesetas; resultado, a su vez, de sumar a los 18.073.000.000 que fijó como previsión inicial la Ley de Presupuestos, los 9.562.000.000 de pesetas que, como vimos, incrementaron automáticamente el presupuesto de la AEAT al superarse esa previsión inicial.

¹⁰⁹ Sobre este principio constitucional presupuestario, vide RODRÍGUEZ BEREJO, A., «La Ley de Presupuestos...», cit., en AA. VV., *Hacienda y Constitución*, cit., pp. 197 y ss., autor que destaca la estrecha unión de este principio con el de competencia o legalidad; en este sentido, el principio de unidad cumple una función muy precisa: Hacer posible el control eficaz del Parlamento de la actividad financiera del Gobierno mediante el examen y aprobación del Presupuesto; vide, igualmente, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La Constitución Española y el Presupuesto del Estado», en *Revista Internacional de Ciencias Administrativas*, núm. 1, 1980, pp. 29 y ss.

las Leyes que anualmente aprueban los Presupuestos Generales del Estado de créditos de carácter estimativo es un fenómeno plenamente aceptado en el marco de una Hacienda Pública intervencionista como la actual, siendo ello, además, una realidad que se manifiesta en otras fases del ciclo presupuestario, especialmente, en la fase de ejecución ¹¹⁰.

Porque, además, cuando la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado fija el porcentaje de participación de la AEAT en la recaudación obtenida –incorporando de este modo al documento presupuestario un crédito ampliable–, no entra en crisis el requisito de la necesaria cobertura del gasto a través del crédito presupuestario, como expresión de la necesaria autorización parlamentaria que el principio constitucional de unidad salvaguarda, sino, sencillamente, el carácter limitativo con que dicho crédito fue aprobado por el Parlamento al promulgarse la Ley de Presupuestos. Pues, en definitiva, el incremento automático previsto en el apartado cinco.b) del artículo 103 de la Ley 31/1990, que en verdad sí supone una cierta quiebra del principio de unidad, aparece, sin embargo, en el caso de la AEAT plenamente justificado, en la medida en que al contar este ente institucional con una financiación extraordinaria no contemplada en los presupuestos iniciales, no se altera el equilibrio presupuestario ¹¹¹.

En esta línea de flexibilización del principio de unidad presupuestaria se encuentra también el apartado seis, número 2, del artículo 103 de la Ley 31/1990, antes ya mencionado, en virtud del cual «las variaciones en la cuantía global de este presupuesto serán autorizadas por el Ministro de Economía y Hacienda cuando no excedan del 5 por 100 del presupuesto inicial y por el Gobierno en caso contrario», precisando que «a efectos del cómputo de este 5 por 100 no se tendrán en cuenta los mayores ingresos a que se refiere el cuarto párrafo de la letra b) del apartado cinco de esta disposición», es decir, el incremento automático derivado de los mayores ingresos producidos en concepto de participación en la recaudación respecto a las previsiones iniciales.

Este precepto es similar a los artículos 64.2 y 87.5 LGP que permiten la aprobación de nuevos gastos por el ejecutivo durante el ejercicio presupuestario, respectivamente para los organismos autónomos y las sociedades estatales, siempre que esa aprobación no suponga aumento en los créditos del Presupuesto del

Estado y no supere ciertos porcentajes ¹¹². Nuevos gastos que, como en el caso del incremento automático previsto en el apartado cinco.b) del artículo 103 de la Ley 31/1990, al no implicar un incremento de los gastos inicialmente aprobados, tampoco alteran el equilibrio presupuestario, con lo cual se mantiene en esencia la garantía de la autorización parlamentaria de los créditos que el principio constitucional de unidad presupuestaria formulado en el artículo 134.1 CE preserva.

Por otro lado, esa previsión de incremento de la cuantía de los créditos presupuestarios es un elemento característico de los entes institucionales pertenecientes al llamado sector público empresarial ¹¹³. Ello plantea ciertamente la duda sobre la propia legitimidad de la transferencia examinada, ya que a primera vista parece que el legislador ha incorporado en el régimen jurídico presupuestario de la AEAT una concepción de la eficacia propia del sector empresarial en el que las sociedades estatales y los entes de Derecho Público que ajustan su actividad al ordenamiento jurídico privado despliegan sus actuaciones; una concepción consistente en la pura optimización de la relación medios-objetivos ¹¹⁴; desde el momento en que, efectivamente, la máxima optimización de los medios presupuestarios permite a la AEAT un incremento automático del presupuesto de gastos que, finalmente, redundará en beneficio de la propia organización. La clarificación de esta duda pasa necesariamente, a nuestro entender, por la elucidación, a su vez, de la propia legitimidad jurídico-constitucional de la recaudación como parámetro del ejercicio de la potestades de gestión tributaria; cuestión que desde ahora queda remitida al capítulo tercero de este trabajo. Ahora bien, desde el punto de vista del principio de universalidad presupuestaria, formulado implícitamente en el artículo 134.2 CE, que implica un mandato al legislador para que «los ingresos públicos sean destinados a financiar indistintamente todos los gastos públicos» ¹¹⁵, sí se podrían poner de manifiesto cier-

¹¹² Y se puede apuntar que la competencia para la mencionada aprobación siempre recae bien en el Gobierno, bien en el Ministro de Economía y Hacienda; atribución competencial precisamente a este Ministro que se realiza en detrimento de los titulares del resto de departamentos ministeriales. Lo cual, como señala CORCUERA TORRES, A., *Las modificaciones...*, cit., p. 240, puede encontrar justificación en base a sus funciones de dirección y ejecución de la política económica y presupuestaria del Estado, dentro de las que se incluye la de control de la actividad de gasto y de déficit público.

¹¹³ En este sentido, GUTIÉRREZ ROBLES, A., *El régimen económico-financiero...*, cit., pp. 111 y ss.

¹¹⁴ Sobre las diversas concepciones de eficacia existentes en la Administración Pública según los diferentes tipos de actuación que esta desarrolla –funciones de *imperium*, servicio público y actividades empresariales–, vide PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia como principio jurídico...*, cit., pp. 40 y ss.

¹¹⁵ De acuerdo con RODRÍGUEZ BEREJO, A., «La Ley de Presupuestos...», cit., en AA. VV., *Hacienda y Constitución*, cit., p. 198.

Así, el artículo 23 de la LGP formula este principio, al disponer que «Los recursos de la Hacienda del Estado y de cada uno de sus organismos autónomos se destinan a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por una Ley se establezca su afectación a fines determinados». Como ha notado GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Artículo 23 de la LGP», en AMORÓS RICA, N. (dir.), *Comentarios a las Leyes...*, cit., t. XLVI, vol. II., pp. 207 y ss., las excepciones al principio de no afectación en que está pensado el artículo 23 LGP se refieren básicamente a determinadas tasas cuya recaudación sirve a la financiación de algunos fines públicos.

¹¹⁰ El significado del principio de legalidad presupuestaria debe contemplarse a la luz de las competencias que el Ejecutivo ha debido asumir en este ámbito en el marco de la Hacienda contemporánea; sobre la crisis del principio de legalidad presupuestaria, en su versión clásica o liberal, vide CAYÓN GALIARDO, A., «Legalidad y control del gasto público», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 1, 1979, pp. 85 y ss.; CAYÓN GALIARDO, A., *La unidad funcional...*, cit., p. 65, indica que «la doctrina no debe intentar la recuperación de los principios presupuestarios clásicos, que están encuadrados en otra época histórica».

¹¹¹ Este último aspecto es subrayado por MOYA HURTADO DE MENDOZA, R./WERT ORTEGA, M., *La gestión económico-financiera...*, cit., pp. 124 y 125.

tas dudas; concretamente, en el sentido de si aquel principio puede verse vulnerado por la transferencia procedente de la participación en el porcentaje de recaudación. En efecto, el principio de universalidad, al proyectarse en la regla de no afectación entre ingresos y gastos, manifiesta en cierto modo el grado de solidaridad alcanzado, puesto que permite jerarquizar las necesidades públicas sin condicionamientos y realizar, de acuerdo con ello, la oportuna distribución de fondos¹¹⁶; de ahí que la afectación de los mayores ingresos obtenidos sobre las previsiones iniciales a la financiación de determinados gastos de un ente institucional, cual es el caso de la AEAT, deba encontrar un límite por imperativo de ese principio de universalidad, que es simple derivación del principio constitucional de unidad presupuestaria.

Pues bien, el referido principio de universalidad, implícitamente formulado en el artículo 134.2 CE, padecería exclusivamente, en nuestra opinión, en el supuesto extremo de que una Ley anual de Presupuestos, al fijar el porcentaje de participación, afectara los mayores ingresos obtenidos por la AEAT a través del mecanismo del apartado cinco.b) en grado tal, que, desbordando la cuantía mínima que ahora esos ingresos representan, se impidiera al legislador distribuir los fondos públicos sin los condicionamientos aparejados a ese hipotético incremento desproporcionado de los créditos presupuestarios de la AEAT como consecuencia de la afectación que tales ingresos extraordinarios ciertamente traen consigo¹¹⁷.

3.º La ejecución del presupuesto: la relación entre el Tesoro Público y la AEAT

El artículo 103 de la Ley 31/1990 apenas se detiene en la regulación del procedimiento de ejecución presupuestaria, por lo que se hace necesario acudir a

¹¹⁶ Sobre el principio de universalidad presupuestaria como realizador del valor de la solidaridad, vide BAYONA DE PEROGORDO, J. J./SOLER ROCH, M. T., *Temas de Derecho Presupuestario*, cit., pp. 120 y 121.

¹¹⁷ Y hasta ahora, como señalan MOYA HURTADO DE MENDOZA, R./WERT ORTEGA, M., *La gestión económico-financiera en la Agencia Tributaria*, cit., pp. 123-125, los gastos financiados por recursos propios de la AEAT, es decir, la cuantía en que se incrementan los créditos presupuestarios inicialmente aprobados por la vía de la participación en la recaudación, representan una mínima parte de los medios de financiación de la organización; en concreto no alcanzan el 10 por 100 sobre el montante del presupuesto inicialmente aprobado.

Así, de acuerdo con AGENCIA TRIBUTARIA., *Balance del primer año de gestión: 1992*, ed. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 1993, el presupuesto inicial para 1992 de la AEAT ascendía a 96.145.000.000 de pesetas. En la cifra anterior se incluyen 18.073.000.000 de pesetas correspondientes a la participación del 18 por 100 que la AEAT tuvo en la recaudación derivada de actos de liquidación y de gestión recaudatoria realizados por la misma, lo que supone cerca de un 19 por 100 del presupuesto inicial.

La importancia relativa de las distintas fuentes de financiación de la AEAT fue la siguiente: Las transferencias corrientes por gastos de funcionamiento y transferencias de capital ascendieron a 67.353.000.000 pesetas (70,1 por 100); las transferencias corrientes por participación en recaudación de actos de liquidación ascendieron a 18.073.000.000 de pesetas (18,8 por 100); las transferencias corrientes por premio de cobranzas de recursos propios de la Comunidad Europea alcanzaron 8.792.000.000 de pesetas (9,1 por 100); las otras fuentes de financiación ascendieron a 1.926.000.000 de pesetas (2,0 por 100).

la normativa de desarrollo y a las disposiciones que con carácter general se contienen en los artículos 74 y siguientes LGP, dedicados a esta fase del ciclo presupuestario. Así, en cuanto a la fase declarativa o de reconocimiento desde el punto de vista contable de la obligación, será el Presidente de la AEAT, como órgano que ejerce la superior dirección de la misma, quien tenga atribuida esta competencia —aplicando supletoriamente el artículo 74.2 LGP—¹¹⁸; sin perjuicio de la delegación de facultades que con carácter general prevé el apartado tres, *in fine*, del citado artículo 103, en favor del Director general y personal directivo de la AEAT. Dicha delegación, en aras de una mayor agilidad en la gestión, efectivamente tuvo lugar mediante la Resolución, de 4 de febrero de 1992, del Presidente de la AEAT, por la que se apoderó al Director general y al personal directivo de la AEAT para asumir la representación legal en orden a celebrar todo tipo de contratos y convenios —salvo determinadas excepciones tasadas— de los que se derivaran obligaciones de naturaleza económica.

En cuanto a la fase ejecutiva de ordenación y realización material del pago, el artículo 103 de la Ley 31/1990 omite cualquier tipo de referencia a la misma, siendo el artículo 4 de la Orden ministerial, de 26 de diciembre de 1991, por la que se estructura la AEAT, el que atribuye al Director del Departamento Económico-Financiero, como responsable de la gestión y control presupuestarios, la realización de los pagos derivados de la ejecución del presupuesto de la AEAT, de acuerdo con el plan que sobre disposiciones de fondos del Tesoro Público se establezca por el Gobierno a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de conformidad con el artículo 77 LGP. Todo ello sin perjuicio de que el Presidente de la AEAT, como órgano que ejerce la suprema dirección sobre la misma, asuma, en aplicación de lo dispuesto en el repetido artículo 74.2 LGP para los organismos autónomos, la condición de ordenador de pagos.

Por otro lado, interesa poner de manifiesto la especial posición institucional del Tesoro Público respecto a la ejecución del presupuesto de la AEAT, ya que las funciones que desempeña el primero en punto al control de la actividad financiera —más concretamente, del flujo de ingresos y gastos derivados de la función recaudatoria de los tributos y demás recursos de Derecho Público— de la segunda, son muy significativas en orden a determinar la verdadera naturaleza jurídica de la AEAT. A tal efecto, resulta útil realizar un análisis comparativo entre la redacción original del apartado uno del artículo 103 de la Ley 31/1990 y la redacción de ese mismo precepto tras la modificación operada por la disposición adicional decimoséptima de la Ley 18/1991, reguladora del IRPF.

¹¹⁸ De acuerdo con este precepto «compete a los Presidentes o Directores de los organismos autónomos del Estado tanto la disposición de gastos como la ordenación de los pagos relativos a los mismos».

En efecto, el apartado dos de la disposición adicional decimoséptima de la Ley 18/1991 introdujo una modificación fundamental del apartado uno, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990, al disponer que «los créditos y la recaudación derivados de los tributos o recursos de Derecho Público del Estado o de sus organismos autónomos gestionados por la AEAT forman parte del Tesoro Público, conforme al título V del texto refundido de la LGP». Frente a la redacción vigente, la redacción original prescribía que «la Agencia entregará al Tesoro Público la recaudación obtenida minorada en los gastos de gestión a que se refiere el apartado cinco.b) del presente artículo y que sean necesarios para la consecución de los objetivos que se le asignan»; gastos de gestión que se identificaban, pues, con el producto del porcentaje de recaudación que forma parte, como ya nos consta, de los recursos que financian la AEAT, lo que significaba, en último término, la necesidad de realizar una compensación de saldos entre la AEAT y el Tesoro Público.

La reforma operada por la disposición adicional decimoséptima puede ser calificada como fundamental porque la naturaleza de la relación que se establece entre la AEAT y el Tesoro Público es de la máxima relevancia a los efectos de definir los rasgos esenciales del régimen jurídico presupuestario de aquélla. Pues la redacción original del apartado uno, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990 conducía a que una importante parte de los ingresos con que la AEAT se financia no formaran parte del Tesoro Público ya que la misma entregaba a aquél la recaudación obtenida «minorada» en la transferencia —denominada «costes de gestión»— procedente del porcentaje de recaudación. Y esa modificación tiene una gran importancia a la luz del significado que el Tesoro Público tiene en nuestro ordenamiento jurídico, como órgano de la Administración que, en consecuencia, se integra dentro de la persona jurídica única que la constituye; y que, desde un punto de vista objetivo, está constituido, según dispone el artículo 115 LGP, por «todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos, de la Administración del Estado y de los organismos autónomos, tanto por operaciones presupuestarias como extrapresupuestarias».

En efecto, el Tesoro Público tiene entre una de sus principales funciones la de «servir al principio de unidad de caja mediante la centralización de todos sus fondos y valores generados por operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias», conforme prescribe el artículo 117.b) LGP. En coherencia con lo dispuesto en este último precepto, el apartado uno, número 3, del artículo 103 señala que los «órganos de la Agencia y las entidades de crédito que actúen de cualquier modo como colaboradoras en la recaudación ingresarán los fondos obtenidos directamente en la cuenta corriente del Tesoro Público en el Banco de España», y con cargo a dicha cuenta los órganos de la AEAT «podrán reconocer la obliga-

ción, formulando la propuesta de pago, de las devoluciones de ingresos indebidos y de las devoluciones derivadas de las normas específicas de los distintos tributos y demás recursos gestionados por la Agencia», prestando el Banco de España «sus servicios financieros a la Agencia en los términos previstos en el artículo 118 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria»¹¹⁹; en consecuencia, la regulación vigente es plenamente respetuosa con el principio clásico de unidad presupuestaria en su manifestación contable, que se expresa en el principio de caja única¹²⁰.

Pero lo que interesa resaltar en este momento es que la recepción realizada por la regulación de la AEAT del principio de caja única no rompe la concepción de «continuo financiero», en expresión del Profesor Sainz de Bujanda¹²¹; es decir, al afluir directamente al Tesoro Público todos los ingresos recaudados por la AEAT y, por tanto, no producirse la compensación de saldos prevista por el artículo 103 antes de que fuera modificado por la disposición adicional decimoséptima de la Ley 18/1991, existe una unidad entre todas las fases que constituyen el tránsito entre la organización y la aplicación de los recursos, y las fases subsiguientes de gestión de los ingresos y de los gastos. De este modo, cuando el ingreso «afluye efectivamente y entra por tanto, en el Tesoro, estamos ya en presencia de lo que denominamos “caudales” públicos»¹²²; lo que nos conduce necesariamente a la idea de control, puesto que, desde el momento que los recursos gestionados por la AEAT alimentan el Tesoro Público, «las normas y principios que determinan el régimen jurídico temporal de gestión, empleo y contabilidad de los caudales públicos»¹²³ son plenamente aplicables.

¹¹⁹ La Orden ministerial, de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico-financiero de la AEAT, en armonía con lo dispuesto en el apartado uno, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990, establece los criterios generales que han de seguir los órganos de la AEAT en sus relaciones con el Tesoro Público. Así, se señala el régimen de las propuestas de pago de las devoluciones de naturaleza tributaria y otros pagos derivados de la gestión encomendada a la AEAT, como los que habrán de realizarse a las entidades colaboradoras que presten el servicio de caja a la misma.

¹²⁰ Es RODRÍGUEZ BEREJO, A., «La Ley de Presupuestos...», cit., en AA. VV., *Hacienda y Constitución*, cit., p. 196, quien entiende el principio de unidad de caja como una derivación del principio de unidad presupuestaria.

¹²¹ Cfr. SAINZ DE BUJANDA F., *Sistema de Derecho Financiero*, t. I, vol. II, ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, p. 407.

Asimismo, BAYONA DE PEROGORDO, J. J./SOLER ROCH, M. T., *Temas de Derecho Presupuestario*, cit., pp. 23 y 24., subrayan, con base en la autoridad de autores como INGROSSO o GENY, cómo «el Tesoro Público conecta las dos manifestaciones esenciales de la actividad financiera: el ingreso y el gasto; así, los caudales públicos pasan por un ciclo variado: En origen se encuentran categorías de ingresos; al final se constata la naturaleza de los gastos. Pero entre los dos existe el estado intermedio de la estancia en el Tesoro Público, que despoja al ingreso de toda calificación particular y que hace de cada gasto, si se puede llamar así, el «causahabiente» del Tesoro todo entero y no de múltiples rentas que caen en las cajas del Estado».

¹²² Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema...*, cit., t. I., vol. II, p. 407.

¹²³ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema...*, cit., t. I, vol. II, p. 411, donde la idea de «dinero público» es central como objeto del Derecho Presupuestario, rama del Derecho Financiero que se ordena al control del «dinero público».

Además, desde un enfoque subjetivo, la relación establecida entre la AEAT y el Tesoro Público, al recibir plenamente el principio de unidad de caja en su manifestación contable de caja única, aproxima a la AEAT al régimen de la Administración General del Estado y al de los Organismos autónomos; en la medida en que, según dispone el artículo 115 LGP, sus fondos se integran en el Tesoro Público, lo que constituye una diferencia muy sustancial respecto al régimen del resto de los entes que integran el sector público estatal, como las sociedades estatales y las entidades de Derecho Público que ajustan su actividad al ordenamiento jurídico privado.

Ahora bien, el principio de unidad de caja sólo se realiza respecto a los ingresos y los gastos que traen causa del ejercicio por la AEAT de la función pública de gestión de los tributos y demás recursos de Derecho Público. Estos fondos forman parte del Tesoro Público y, en consecuencia, los órganos de la AEAT y las entidades de crédito que actúen de cualquier modo como colaboradoras en la recaudación ingresarán los fondos obtenidos directamente en la cuenta del Tesoro Público en el Banco de España. Por contra, el resto de fondos o recursos financieros con que cuenta la AEAT para la ejecución de su presupuesto pueden estar depositados y gestionados a través de entidades bancarias o de crédito. La atribución de personalidad jurídica propia y el reconocimiento de plena capacidad pública y privada confieren a la AEAT esta posibilidad de disponer de tesorería propia, al margen del Tesoro Público, pues éste integra –según el artículo 115 de la LGP– los recursos financieros de la Administración del Estado y de los organismos autónomos, quedando fuera los recursos de otros entes públicos, como los del artículo 6.5 LGP. La concesión de autonomía de gestión a la AEAT ha comportado, pues, una excepción, en este caso parcial, a un principio clásico del presupuesto, cual es el de unidad de caja o centralización de los fondos del Estado¹²⁴.

En resumidas cuentas, la integración en el Tesoro Público de los recursos financieros de la AEAT provenientes de la gestión de los tributos y otros recursos de Derecho Público supone un fuerte medio de control de la Administración General del Estado, en concreto del Ministerio de Economía y Hacienda, sobre aquella entidad, dado que el Tesoro, más exactamente, la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, es un órgano de esa Administración que, en consecuencia, se integra dentro de la persona jurídica única que la constituye. Se trata, por tanto, de un órgano integrante de una jerarquía administrativa legalmente ordenada que, al centralizar aquellos ingresos y pagos que realiza la AEAT en

mérito del principio de unidad de caja, supone un importante mecanismo de control sobre la actividad financiera de la misma¹²⁵. Ello no impide que la AEAT cuente en paralelo, sin embargo, con un sistema de tesorería propia, al margen del Tesoro Público, a través del cual se gestionan el resto de los ingresos y pagos de la AEAT que no son expresión del ejercicio de la función recaudatoria; con lo que parte de los recursos financieros de la AEAT se gestionan del mismo modo que administran sus fondos las sociedades estatales y las entidades de Derecho Público, con personalidad jurídica, que por Ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado.

4.º El control del presupuesto

El apartado siete, número 1, del artículo 103 de la Ley 31/1990 establece que «la Agencia estará sometida de forma exclusiva a control financiero permanente a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado. Los actos de gestión tributaria de cualquier naturaleza o de los que se deriven derechos de contenido económico, dictados por órganos de la Agencia, no estarán sometidos a fiscalización previa, sin perjuicio de las actuaciones comprobatorias posteriores que, en ejecución del control financiero permanente, determine la Intervención General de la Administración del Estado». Ese mismo apartado, en su número 3, somete a la AEAT al «régimen de Contabilidad Pública, siéndole de aplicación lo dispuesto en el título VI del texto refundido de la Ley General Presupuestaria»¹²⁶ y establece que «el Presidente de la AEAT tendrá la consideración de cuentadante de las que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas»; correspondiendo, por fin, a la Intervención General de la Administración del Estado «la determinación de las cuentas y la documentación» que deban de rendirse a aquél, según dispone el citado apartado siete, número 3, letra b).

¹²⁵ Vide, QUEROL BELLIDO, V., «Artículo 117», en AMOROS RICA, N (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. XLI, vol. II, Ley General Presupuestaria, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1988, páginas 217 y ss., autor que subraya la función de control que cumple el Tesoro Público. Allí, por otro lado, se puede ver una evolución histórica del Tesoro, señalando los diferentes intentos de centralización en una caja única de los ingresos del Estado, frente a la existencia de cajas especiales que dificultaban en gran medida esa función de control de la Administración sobre los fondos públicos; destacando igualmente la función de control que cumple el Tesoro, vide, SOLER ROCH, M. T., «Las funciones del Tesoro Público en la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado: el Plan anual sobre disposición de fondos», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 2, 1979, pp. 179 y ss., quien con base en la autoridad de autores como TROTABAS o GAUDEMET, entiende que el Tesoro es el Estado mismo considerado bajo el ángulo financiero por lo que no tiene una personalidad distinta de la del Estado; no es un organismo distinto del Estado, sino el Estado mismo en el ejercicio de sus responsabilidades financieras.

¹²⁶ La Resolución, de 30 de diciembre de 1991, de la Intervención General de la Administración del Estado, aprobó el Plan de Contabilidad de la AEAT. Sobre las características fundamentales de dicho Plan, vide, MOYA HURTADO DE MENDOZA, R/WERT ORTEGA, M., *La gestión económico-financiera...*, cit., pp. 129 y ss.

¹²⁴ En este sentido, MOYA HURTADO DE MENDOZA, R/WERT ORTEGA, M., *La gestión económico-financiera...*, cit., p. 134, subrayando la existencia de un doble sistema de tesorería en la AEAT.

Pues bien, por lo que se refiere, en primer término, al control sobre la ejecución del presupuesto de gastos, destaca la supresión de la función interventora y el sometimiento exclusivo del presupuesto de la AEAT al control financiero permanente a través de la Intervención Delegada en dicho ente y de las Intervenciones Regionales y Territoriales. Ello supone la supresión del control durante la fase de ejecución del presupuesto de la AEAT¹²⁷, característico de la función interventora que ahora desaparece. Una función definida, como se sabe, en el artículo 16.2 LGP, desarrollada en los artículos 92 y siguientes de la misma Ley, y que supone un control interno de legalidad, realizado por la Intervención General de la Administración del Estado, cuya característica principal es la de tratarse de un control efectuado al mismo tiempo que se produce el gasto público, de suerte que acompaña a éste en las sucesivas fases del procedimiento de ejecución que le sirve de cauce¹²⁸.

El decantamiento del artículo 103 de la Ley 31/1990 por el control de carácter financiero en perjuicio de la fiscalización previa tiene toda su lógica, si se enmarca la creación de la AEAT dentro del fenómeno de la descentralización funcional con la que se pretende, en buena medida, eludir las rigideces que introduce en la gestión la llamada función interventora; una función que, por cierto, dudosamente asegura el cumplimiento del mandato del artículo 31.2 de la CE que ordena una programación y ejecución del gasto público que responda a criterios de eficiencia y economía, debido a los efectos paralizadores que sobre la gestión introduce la intervención previa¹²⁹. De este modo, la AEAT estará sometida al control financiero del artículo 17.1 de la LGP, tal y como sucede con los organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales, siendo ese control para aquella entidad de carácter permanente. Por tanto, parece que se impone, como primera medida, intentar definir jurídicamente este tipo de control; es decir, señalar cuál es el objeto del mismo y los efectos jurídicos que de él se derivan.

¹²⁷ Por supuesto, el control entendido en un sentido amplio se encuentra presente en todas las fases del ciclo presupuestario de la AEAT, desde la misma elaboración del anteproyecto de presupuesto hasta la fiscalización *a posteriori*; pues como indica SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema...*, cit., t. I, vol. II, pp. 429 y ss., al analizar la institución presupuestaria, la idea de control es justamente la que inspira, en buena medida, este sector del Derecho Financiero.

¹²⁸ Para un análisis del concepto y contenido de la fiscalización previa, vide RAQUEJO ALONSO, A., «Estudio sobre la fiscalización previa», en *HPE*, núm. 31, 1974, pp. 105 y ss.

¹²⁹ En este sentido, no está de más recordar las palabras del profesor ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Proyecto Docente*, cit., p. 298, cuando, al comentar las implicaciones constitucionales de los procedimientos de ejecución del gasto público, y, en especial, en lo que se refiere a los mecanismos de control, señala que «resulta difícil desconocer las elevadas dosis de rigidez que introduce en el procedimiento de ejecución del gasto público el control previo por parte de la Intervención, que, por otra parte, al mantenerse en los límites del criterio de la legalidad formal, olvida frecuentemente aspectos decisivos desde el punto de vista constitucional, como pueden ser la eficiencia y la economía en el gasto, de transcendencia fundamental en una Hacienda moderna y que cuentan con respaldo expreso en el artículo 31.2 de la Constitución».

Y para determinar el contenido jurídico del control financiero debemos tener presente, por un lado, la definición —ciertamente vaga— que del mismo se contiene en el artículo 17.1 LGP¹³⁰ y, de otro, los artículos 33 y siguientes del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, que desarrolla el régimen de control interno previsto en la LGP; un Real Decreto este último que ha tratado, sin éxito como inmediatamente veremos, de salir al paso de la parquedad de la regulación que, con carácter general, se contenía en el derogado Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo, que desarrollaba el artículo 17 LGP con carácter de instrucción provisional y en términos igualmente vagos. Vaguedad de la que también adolecen tanto el apartado siete del artículo 103 de la Ley 31/1990, como la Orden ministerial, de 27 de diciembre de 1991, donde se adscribe orgánicamente a la Dirección General de la AEAT, pero con dependencia funcional de la Intervención General de la Administración del Estado, la Intervención Delegada en la AEAT, con nivel de Subdirección General. Tampoco siquiera es demasiado explícita la Circular, de 2 de marzo de 1992, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente en la AEAT.

No obstante, por lo que se refiere al objeto del control financiero, habida cuenta de la amplitud de los términos en que se encuentra regulado en el artículo 17 LGP, y lo que es más importante, por pura exigencia del principio de legalidad presupuestaria, ese control alcanza no sólo a verificar el grado de eficacia y eficiencia en la ejecución de los programas de gasto, sino que también se ordena a comprobar el cumplimiento de la legalidad. En consecuencia, ese control de carácter financiero es también un control de la legalidad del gasto¹³¹. Precisamente, la consideración global que caracteriza el control de carácter financiero hace que no sean atendibles las críticas dirigidas contra la flexibilización de los procedimientos de ejecución del gasto en la regulación de la AEAT, concretamente, en lo que se refiere a los mecanismos de control, en el sentido de que, mediante el expediente de la flexibilización, se está vulnerando

¹³⁰ En efecto, el citado precepto dispone que «El control de carácter financiero se ejercerá por la Intervención General de la Administración del Estado, de conformidad con lo prevenido en cada caso, respecto a los Servicios, organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales, cualquiera que sea su denominación y forma jurídica, para comprobar su funcionamiento en el aspecto económico-financiero y conforme a las disposiciones y directrices que les rijan. Dicha función podrá ejercerse con carácter permanente».

¹³¹ En este sentido, RUIZ-AYUCAR DE MERLO, J., «Reflexiones en torno al control de carácter financiero», en AA. VV., *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, páginas 229 y ss.; HERRERO SUAZO, S., «Perspectivas del control en la Ley General Presupuestaria», en AA. VV., *Análisis...*, op. ult. cit., pp. 155 y ss.; FERRÍN GUTIÉRREZ, J. A., «El control de carácter financiero de los artículos 17 y 18 de la Ley General Presupuestaria», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 12, 1982, pp. 95 y ss.; BLASCO LANG, J. J., «La incidencia del artículo 31.2 de la Constitución en la función de control», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 21, 1984, pp. 23 y ss.

el principio de legalidad del gasto público establecido en el artículo 133.4 CE¹³²; porque, repetimos, el control financiero es una actividad que se despliega en diversas direcciones, de tal modo que, a la vez que se ocupa de lo que podríamos denominar, en un sentido amplio, oportunidad del gasto, también está llamado a verificar la regularidad de la actividad financiera de los entes públicos¹³³. Y esta conclusión ya es rotunda y explícitamente afirmada por el artículo 34.1 del Real Decreto 2188/1995, cuando precribe que «El control financiero al que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, tiene por objeto verificar que la gestión económico-financiera del sector público estatal se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia».

Ahora bien, sentada la afirmación anterior y fijado, por consiguiente, el ámbito objetivo del control financiero a que está sometida la AEAT, no podemos por menos que expresar nuestras dudas acerca de los efectos jurídicos que de aquel control se derivan; lo que puede resultar inconveniente desde el momento en que, si el control financiero es un instrumento de garantía objetiva de la justicia en este sector del ordenamiento, la determinación precisa de los efectos jurídicos de ese control es imprescindible. Y es que tanto la regulación que con carácter general ha desarrollado este tipo de control previsto en el artículo 17.1 LGP—el mencionado Real Decreto 2188/1995— como las disposiciones que se refieren al control financiero al que se encuentra sometida la AEAT—la Orden ministerial de 26 de diciembre de 1991 y la Circular de la Intervención General de la Administración del Estado de 2 de marzo de 1992— no explicitan tales efectos jurídicos¹³⁴. Ello resulta especialmente preocupante porque si la Constitución exige un control sobre la actividad financiera no limitado al mero cumplimiento de la legalidad formal y abierto, por tanto, a consideraciones de eficiencia y economía en la ejecución del gasto—artículo 31.2 de la CE—, ello signifi-

fica desde luego que este tipo de control ha de tener, necesariamente, carácter jurídico¹³⁵.

Concretamente, de acuerdo con lo establecido en los artículos 36 y 37 del Real Decreto 2188/1995 y en las reglas quinta, sexta y séptima de la Circular de la Intervención General de la Administración del Estado de 2 de marzo de 1992, los efectos del control financiero sobre la AEAT se traducen en unos informes, cuyos destinatarios inmediatos son el Interventor general de la Administración del Estado y, en el caso de entes públicos descentralizados—cual es el caso de la AEAT—, el titular del Departamento ministerial a los que estén en cada caso adscritos; sin perjuicio de que dichos informes se remitan en todo caso al Secretario de Estado de Hacienda. El contenido de esos informes es el análisis global de la actividad económico-financiera del ente, incluyendo los hechos puestos de manifiesto en la actuación de control junto a las conclusiones y recomendaciones que se deduzcan de la misma. El informe tendrá en un primer momento carácter provisional, y adquirirá la condición de definitivo después de que se reciban las alegaciones formuladas por el gestor del servicio, órgano o ente controlado. Parece, a la vista de estas normas, que de dichos informes no se va a deducir ninguna consecuencia jurídica relevante; lo que es especialmente grave, habida cuenta de la amplia libertad de acción de que gozan los gestores de la AEAT, que ha de estar compensada mediante una adecuada regulación que delimite responsabilidades; las cuales no deben circunscribirse, ni siquiera en la mayoría de los casos, al ámbito sancionador, penal o administrativo.

Y el carácter difuso e insuficiente del mencionado control probablemente desaparecería si algunas de las propuestas realizadas en torno al problema que nos ocupa fueran atendidas. En esta dirección, parece razonable que el efecto jurídico del control de carácter financiero no se limite a un mero juicio sino que, en determinados casos taxativamente establecidos, el control tuviera incluso un carácter obstativo o preventivo que impidiera la eficacia del acto; o bien, en el marco de un control sucesivo o represivo, se sancionara de algún modo la irregular realización del gasto de modo que se derivara alguna responsabilidad conforme al ordenamiento jurídico¹³⁶. En este orden de ideas, la experiencia comparada que nos brinda el control sobre la actuación de la agencias administrativas norteamericanas demuestra que un adecuado sistema que depure las responsabilidades de los gestores *a posteriori* proporciona satisfactorios incentivos

¹³² Así se ha expresado DEL SAZ, S., «Desarrollo y crisis del Derecho Administrativo. Su reserva constitucional», en CHINCHILLA/LOZANO/DEL SAZ., *Nuevas perspectivas...*, cit., p. 144.

¹³³ Y así, como no podía ser de otra manera, la regla cuarta de la Circular, de 2 de marzo de 1992, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente en la AEAT, señala que tal control se ordena a determinar, no sólo el grado de eficiencia y economía en la consecución de los objetivos previstos, sino también si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los recursos de la AEAT.

¹³⁴ Críticamente, refiriéndose al mencionado Real Decreto 1124/1978—cuyas líneas básicas coinciden con las del reciente Real Decreto 2188/1995—, GARCÍA DE LA MORA, L., «El Derecho Presupuestario o Contable como ordenamiento del control de la Hacienda Pública», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 52, 1978, pp. 50 y ss., manifiesta su preocupación ante el hecho de que los controles de carácter financiero, de eficacia y auditoría «no se han configurado por la Ley como auténticos controles en sentido técnico-jurídico», llegando a calificar a este tipo de controles como más próximos a la función consultiva.

¹³⁵ En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Proyecto docente*, cit., p. 116, advierte que, si bien es cierto que «las nuevas estructuras y técnicas presupuestarias reclaman un control distinto del tradicional control de legalidad, basados en los juicios de oportunidad sobre los programas, sobre otras alternativas, y de eficiencia y economía en la gestión», ello no significa que ese control haya de perder su carácter jurídico.

¹³⁶ Cfr. GARCÍA DE LA MORA, L., *El Derecho Presupuestario...*, cit., pp. 70 y ss.

*ex ante*¹³⁷, de tal manera que la libertad de actuación, reflejada en la flexibilidad de los procedimientos presupuestarios y de contratación, que se otorga a aquellas agencias para el desempeño de sus funciones, no implica ausencia de responsabilidad para los gestores; responsabilidad que no debe ser equivalente en todos los casos a una sanción penal o administrativa, por tratarse de una simple responsabilidad política.

En definitiva, los problemas que suscita la actual regulación del control financiero interno están presentes en el caso específico de la AEAT. Esos problemas se manifiestan, por un lado, en la indefinición de los estándares o criterios a que han de sujetarse tanto los propios órganos de control interno de la AEAT —la Subdirección General de Control Financiero Interno que se adscribe al Departamento Económico-Financiero—, como la Intervención Delegada; y, por otro lado, en las carencias de la regulación del procedimiento a seguir en el ejercicio del control financiero; carencias que conducen a una indefinición de los efectos jurídicos de este tipo de control, y que lamentablemente no han sido subsanadas tras la aprobación del Real Decreto 2188/1995, de Control Financiero Interno, que ha dejado pasar la oportunidad de integrar las insuficiencias de regulación detectadas en la LGP.

Todo ello sin perjuicio de la necesaria presencia de un control externo, que actualmente se ejerce a través del Tribunal de Cuentas, como *longa manus* del Parlamento en el ejercicio de su poder financiero de control. A tal efecto, conforme a lo establecido en el apartado siete *in fine* del artículo 103 de la Ley 31/1990, «El Presidente de la Agencia tendrá la consideración de cuentadante de las que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas». Para terminar el análisis de la fase de control del presupuesto de gastos de la AEAT, podemos dejar apuntado en este lugar que, como un complemento conveniente del control parlamentario, no estaría de más acoger alguna de las propuestas que, *de lege ferenda* y con carácter general, se han realizado a favor de la creación de una «Oficina Presupuestaria de las Cortes Generales» como órgano no sólo de control, sino también de colaboración y coordinación con el Gobierno «a fin de conseguir una asignación de los recursos más justa, más eficaz y más económica en cumplimiento del mandato constitucional del artículo 31.2 de la CE»¹³⁸.

¹³⁷ Vide, en este sentido, MACEY, J., «Organizational Design and Political Control of Administrative Agencies», *Journal of Law and Economic Organization*, vol. III, núm. 1, march 1992, pp. 7 y ss., y WEINGAST, B./MORÁN, M., «Bureaucratic Discretion or Congressional Control? Regulatory Policymaking by Federal Trade Commission», *Journal of Political Economy*, vol. 91, núm. 5, 1993, pp. 765 y ss., donde, desde un enfoque económico, se demuestra empíricamente cómo, en el marco de las relaciones entre principal y agente, una adecuada regulación que establezca un mecanismo de sanciones *ex post* crea los necesarios incentivos *ex ante* que permiten que el agente no rebase el ámbito de discrecionalidad que el sistema normativo le haya otorgado.

¹³⁸ Es la propuesta de RODRÍGUEZ BEREJO, A., «El control parlamentario de la política económica», en *HPE*, núm 97, 1985, pp. 132 y 133, donde el autor sugiere el estudio de la conveniencia de crear, al igual que en Estados Unidos, una «Oficina Presupuestaria de las Cortes Generales», que sería una especie de *staff* técnico al servi-

Por fin, en cuanto al control sobre la ejecución del presupuesto de ingresos de la AEAT, la fiscalización previa, como ya nos consta, quedó sustituida a partir del 1 de enero de 1992 por el control financiero a posteriori ejercido por la Intervención Delegada en dicha entidad —apartado siete, número 1, del artículo 103 de la Ley 31/1990—¹³⁹. Consecuentemente, la regulación contenida en los artículos 92, 93.2, a), y 96.2 LGP, que regulaban la fiscalización previa o intervención crítica de todos los actos, documentos y expedientes de los que se derivasen derechos para la Hacienda Pública, ha quedado profundamente alterada¹⁴⁰; sin perjuicio de que la propia LGP limitara considerablemente dicha intervención crítica al señalar en su artículo 95.6 que «La fiscalización previa de los derechos será sustituida por la inherente a la toma de razón en contabilidad, estableciéndose las actuaciones comprobatorias posteriores que determine la Intervención General de la Administración del Estado».

Pues bien, ante la nueva regulación que sobre esta materia ha realizado el artículo 103 de la Ley 31/1990, hemos de manifestar que, en virtud del repetido valor que tiene en nuestro ordenamiento jurídico la LGP como ley cabecera de grupo normativo¹⁴¹, la Intervención Delegada en la AEAT, en su condición de órgano fiscalizador de los derechos y obligaciones de la Hacienda Pública, aun cuando ya no pueda formular nota de reparo contra un acto de gestión tributaria dictado por la AEAT o de cualquier naturaleza de los que se deriven derechos de

cio de la función presupuestaria del Poder Legislativo. En CARNONELL, E./MUGA, J. L., *Agencias y procedimiento administrativo en Estados Unidos de América*, cit., pp. 33 y 34, pueden encontrarse referencias a los diferentes Comités y Subcomités del Senado y de las Cámaras de representantes de aquel país que controlan a las agencias por motivos económico-presupuestarios; en este sentido, son de gran ayuda para los Senadores y los representantes que integran dichos Comités y Subcomités el asesoramiento que prestan la *General Accounting Office* y la *Congressional Budget Office*, que son agencias legislativas —es decir, creadas y dependientes del Congreso— que mantienen una presencia permanente en las agencias administrativas y tienen acceso directo a sus datos y documentos. La primera tiene como principal función el análisis del concreto uso del dinero, buscando posibles fraudes y, a petición de los Comités, realiza estudios y auditorías; la segunda colabora en la determinación de las asignaciones presupuestarias correspondientes a cada agencia.

¹³⁹ Sobre las vicisitudes contables de este control, vide YTURRIAGA FERNÁNDEZ, M. C., «El control financiero de los ingresos tributarios», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1993, pp. 203 y ss., trabajo en el que se da cuenta de los principios y reglas a los que habrá de someterse la contabilidad de los recursos tributarios de la AEAT. Tales principios y reglas se contienen en la Resolución de 30 de diciembre de 1991, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de los Tributos Estatales y Recursos de otras Administraciones y entes públicos gestionados por la AEAT; en dicha instrucción se alude igualmente a las cuentas y documentación que, en relación con esta gestión, debe remitir la AEAT al Tribunal de Cuentas y a la Intervención General de la Administración del Estado.

¹⁴⁰ Puntualiza, sin embargo, el artículo 11 del Real Decreto 2188/1995, de control financiero interno, que la referida sustitución de la fiscalización previa por el control financiero permanente, no alcanza a los actos de ordenación y pago material derivados de devoluciones de ingresos indebidos. Esta disposición reglamentaria no puede resistir, en nuestra opinión, un juicio de legalidad, pues la liberación de la fiscalización previa se predica en el apartado siete, número 1, del artículo 103 de la Ley 31/1990, para «los actos de gestión tributaria de cualquier naturaleza», entre los que se deben encontrar los referidos a las devoluciones de ingresos indebidos.

¹⁴¹ Una vez más nos remitimos a GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Los organismos autónomos...*, cit., páginas 141 y ss.

contenido económico, sigue no obstante conservando la legitimación, reconocida por los artículos 96.2 LGP y 166, c), LGT, para la interposición de los recursos o las reclamaciones económico-administrativas que procedan en caso de que el Interventor manifestara su disconformidad frente al acto del que se derive un derecho para la Hacienda Pública; máxime cuando el control que la Intervención Delegada realiza sobre los ingresos no es incompatible con la agilización de la gestión tributaria, habida cuenta de que la interposición del recurso por el Interventor no tiene por qué acarrear efectos suspensivos sobre el acto impugnado¹⁴².

D) EL RÉGIMEN DE CONTRATACIÓN

Sin ánimo desde luego de analizar pormenorizadamente en este lugar el régimen jurídico de los contratos que la AEAT celebra con otros sujetos públicos o privados, con el fin de provisionarse de los bienes y servicios indispensables para el desarrollo efectivo del fin institucional que el ordenamiento le ha encomendado, sí interesa a nuestros efectos señalar aquellos elementos básicos de dicho régimen que nos puedan suministrar puntos de referencia válidos en orden a encuadrar a la AEAT dentro de alguna de las categorías en las que la doctrina ha intentado ordenar el complejo mundo de los entes integrantes de la llamada Administración institucional o instrumental.

Así, para empezar, debemos destacar la alteración que ha experimentado el régimen de la contratación de la AEAT tras la aprobación de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas. En efecto, el apartado dos, en su número 2, primer párrafo, del artículo 103 de la Ley 31/1990 disponía que «La contratación de la Agencia se ajustará a los principios de publicidad, concurrencia, salvaguardia del interés de la entidad y homogeneización de comportamientos del sector público, establecidos en la disposición transitoria segunda del Reglamento General de Contratación del Estado, desarrollándose en régimen de Derecho Privado, sin perjuicio de las funciones de coordinación que, en materia de suministros informáticos, puedan corresponder a órganos de la Administración del Estado».

La disposición transcrita, que remitía al Derecho Privado el régimen de los contratos suscritos por la AEAT, fue severamente criticada por cierto sector doctrinal al entender que suponía una huida inaceptable del Derecho Administrativo,

cuya única intención era liberar a la AEAT —en uno de los aspectos más relevantes de las funciones logísticas o instrumentales desplegadas por dicho ente público— de las normas relativas a los procedimientos de selección de los contratistas¹⁴³.

Sin embargo, cabría plantearse si son encontrables tanto en nuestro orden constitucional interno —a través, por ejemplo, del conocido expediente de los actos separables— como en las prescripciones del Derecho Comunitario, técnicas capaces de reintegrar esa contratación en régimen de Derecho Privado a cauces jurídicos que salvaguarden los principios de objetividad, igualdad, no discriminación y libre concurrencia que parecen en todo caso exigibles en la contratación de la AEAT, al menos por lo que se refiere a los aludidos procedimientos de adjudicación de los contratos¹⁴⁴.

¹⁴³ En este sentido, DEL SAZ, S., «Desarrollo y crisis...», cit., en CHINCHILLA/LOZANO/DEL SAZ, *Nuevas perspectivas del Derecho Administrativo...* cit., pp. 143 v ss., donde se señala que la sumisión al Derecho Privado de la contratación de muchos entes de Derecho Público, entre los que se encuentra la AEAT, tiene el propósito encubierto de burlar los procedimientos administrativos y el control de la jurisdicción contencioso-administrativa, es decir, en el caso de la AEAT se pretende «contratar y gastar con quien se quiera ya que aunque la Ley de Presupuestos consagra los principios de concurrencia, publicidad y salvaguardia de los derechos de la entidad y homogeneización de comportamientos del sector público, se remite (la Ley 31/1990) a lo establecido en la disposición transitoria segunda del Reglamento General de Contratación en la que sólo se dice que se procurarán respetar estos principios». La conclusión es que se vulnera mediante dicho expediente la reserva constitucional de Derecho Administrativo que, de acuerdo con la tesis sostenida por esta autora, contiene la norma fundamental; también criticaban la sujeción de la contratación de la AEAT al Derecho Privado, por la ausencia de garantías que ello lleva aparejado, BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria...*, cit., pp. 58-60; por fin, PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, t. II, «Organización y empleo público», cit., p. 252.

¹⁴⁴ Pues no cabe obviar los imperativos de transparencia e igualdad de los contratistas que dimanarían de las Directivas comunitarias. Vide, para las reglas de selección de contratistas en ese ordenamiento, MESTRE DELGADO, J. F., «El control de la adjudicación de los contratos públicos a tenor del derecho comunitario europeo: una nueva ordenación de las medidas cautelares», en *Noticias CEE*, CISS, núm. 74, 1991, pp. 35 y ss.; igualmente, MUÑOZ MACHADO, S., «Los principios generales del procedimiento administrativo comunitario y la reforma de la legislación básica española», en *REDA*, núm. 75, 1992, p. 343. Porque, como ha recordado BORRAJO INIESTA, I., «El intento de huir del Derecho Administrativo», en *REDA*, núm. 78, 1993, pp. 237 y ss., el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas tiene declarado que la aplicación de las normas comunitarias no puede verse desviada ni obstaculizada por las distintas formas jurídicas que adopten los sectores públicos nacionales: da igual que las Administraciones nacionales, regionales y locales actúen directamente a través de entes instrumentales, y es, asimismo, indiferente que su actuación se someta a Derecho Privado o se desenvuelva bajo normas de Derecho Público; en este mismo sentido, ESCUIN PALOP, V., «Derecho Administrativo, Derecho Mercantil y Derecho Comunitario en las personificaciones instrumentales de las Administraciones públicas», en AA. VV., «Estudios de Derecho Mercantil en homenaje al Profesor Manuel Broseta Pont», t. I, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, pp. 1047 y ss.; PIÑAR MANAS, J. L., «Privatización de empresas públicas y Derecho Comunitario», en *RAP*, núm. 113, 1994, pp. 38 y ss.

Incluso, y ya desde la única perspectiva del Derecho interno, JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los Organismos autónomos...*, cit., pp. 368 y ss., escribe que precisamente para garantizar la efectividad de los principios de objetividad e igualdad en materia de contratación, la jurisprudencia contencioso-administrativa ha configurado la doctrina de los actos separables, que logra el sometimiento a las reglas de Derecho Público de los actos y fases de preparación de los contratos que los entes instrumentales celebren sobre obras y suministros. Y en esta línea BORRAJO INIESTA, I., «El intento de huir...», cit., pp. 235 y ss., se aventura a sostener que la propia jurisdicción civil podría construir técnicas para controlar los procesos de contratación de los entes públicos, a partir de los principios constitucionales y teniendo en cuenta que a la Administración se le deben aplicar en cualquier caso las reglas de Derecho Común que se refieren a los administradores de intereses ajenos, toda vez que la Administración siempre maneja caudales públicos. En este mismo sentido, BARNES VÁZQUEZ, J., *Introducción a la doctrina alemana del Derecho Privado Administrativo*, en PÉREZ MORENO, A. (dir.), «La Administración instrumental...», t. I, cit., pp. 232 y ss., se hace eco de cierta jurisprudencia del Tribunal Civil Federal de Alemania, que aplica ciertas reglas

¹⁴² Acerca del control realizado por la Intervención General de la Administración del Estado sobre los derechos de la Hacienda Pública, vide, PERULLES MORENO, J. M., «Posibilidades en el control de los ingresos públicos», en *Crónica Tributaria*, núm. 18, 1976, pp. 107 y ss.; BOHOYO CASTAÑAR, F., «Los ingresos de la Hacienda Pública y la función de control», en *REDF*, núm. 37, 1983, pp. 125 y ss.

Con todo, la polémica ha perdido en el caso de la AEAT todo interés, pues el apartado dos, número 2, primer párrafo, del artículo 103 de la Ley 31/1990, como ya hemos anunciado, debe entenderse derogado por el artículo 1 de la Ley 13/1995, que sujeta a la AEAT plenamente, sin ningún género de dudas, al mismo régimen por el que se regulan los contratos suscritos por la Administración General del Estado ¹⁴⁵.

No cabe, en efecto, sostener otra interpretación a la vista del artículo 1.3 de la citada Ley 13/1995, que, a los efectos de determinar el ámbito de aplicación subjetiva de la misma, dispone —después de ordenar que los contratos que celebren las Administraciones públicas (Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración local) se sometan a las prescripciones de esa misma Ley—, que «Deberán, asimismo, ajustar su actividad contractual a la presente Ley los organismos autónomos en todo caso y las restantes entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia, vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones públicas, siempre que en aquéllas se den los siguientes requisitos: a) Que hayan sido creadas para satisfacer específicamente necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil; b) Que se trate de entidades cuya actividad esté mayoritariamente financiada por las Administraciones públicas u otras entidades de Derecho Público, o bien, cuya gestión se halle sometida a un control por parte de estas últimas, o cuyos órganos de administración, de dirección o de vigilancia estén compuestos por miembros más de la mitad de los cuales sean nombrados por las Administraciones públicas y otras entidades de Derecho Público».

de Derecho Público —principio de igualdad e interdicción de la arbitrariedad— en actividades privadas desarrolladas por la Administración que tienen por objeto cubrir sus propias necesidades —contratación— y a pesar de que tales actividades se sometan formalmente y de modo completo al Derecho Privado.

¹⁴⁵ Así se ha manifestado igualmente LINARES GIL, M. I., «Sumario de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, con referencias a su aplicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *Cuadernos de Actualidad*, HPE, núm. 5, 1995, pp. 181 y ss., que se hace eco, a su vez, de la Resolución de 5 de junio de 1995, del Presidente de la AEAT, por la que se declara aplicable la Ley 13/1995 a los contratos que celebre la AEAT.

En este sentido, como han visto VICENTE DOMINGO, R. de *Los entes instrumentales en las Leyes de procedimiento y de contratos de las Administraciones Públicas*, ed. Cívitas, Madrid, 1996, pp. 99, 110 y 126 y ss., y FERNÁNDEZ FARRERES, G., «Ámbito subjetivo y objetivo de aplicación de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas», en PENDAS, B (Coord.), «Derecho de los contratos públicos. Estudio sistemático de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas», ed. Praxis, Barcelona, 1995, pp. 232 y ss., el concepto amplio de organismo de Derecho Público empleado por el artículo 1.3 de la Ley 13/1995 excluye únicamente a las empresas públicas, con forma societaria o no, que realicen una «actividad mercantil» en el sentido de dación y transformación de bienes al mercado, de manera que el resto de entes, incluidos los que se sujetan al Derecho Privado, o incluso las empresas públicas en forma societaria, cuya actividad consista en la realización de actividades de interés público, tales como la contratación de obras públicas o de infraestructuras, han de estar a lo dispuesto en las Directivas comunitarias y quedan sujetos, por tanto, en el desarrollo de su actividad contractual a procedimientos de contratación pública.

En definitiva, si la AEAT es una entidad de Derecho Público, creada para la satisfacción de un fin igualmente público —y constitucionalizado en el artículo 31 de la norma fundamental como es la satisfacción efectiva del deber de contribuir a través de la ejecución de una serie de potestades-competencia—, financiada mayoritariamente a través de las autorizaciones contenidas en los estados de gastos de las correspondientes Leyes anuales de Presupuestos, y finalmente sus órganos rectores son nombrados, como ya nos consta, por el Gobierno a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda para asegurar la relación fiduciaria que une al ente matriz con el ente institucional ¹⁴⁶, la conclusión no puede ser otra que la aplicación plena de la Ley 13/1995 a la AEAT ¹⁴⁷; lo que equivale a afirmar que las actuaciones de esta organización en este ámbito sectorial se ajustan a un régimen jurídico idéntico al de la Administración General del Estado, razón por la cual, en fin, ha perdido todo sentido el debate acerca de la discutida huida del Derecho Público en que pretendidamente incurriera la AEAT como consecuencia de la previsión, desde la aprobación de la Ley 13/1995 derogada, que se contenía en el apartado dos, número 2, del artículo 103 de la Ley 31/1990 ¹⁴⁸.

E) LOS BIENES DE LA AEAT

El apartado once, número 1, en su primer párrafo, del artículo 103 de la Ley 31/1990 establece que «La Agencia sucederá a la Secretaría General de Hacienda, a la Administración Territorial de la Hacienda Pública y a los organismos autónomos de aquélla, en el ejercicio de la totalidad de las funciones men-

¹⁴⁶ Con independencia, además, de que la gestión cotidiana de la AEAT es sistemáticamente controlada por la Administración General del Estado; singularmente, según ya hemos visto, a través de la capacidad de remoción que esta última ostenta sobre los órganos directivos de aquélla, o de la Intervención Delegada en la AEAT, o, asimismo, por medio de la actividad fiscalizadora que ejercen los Tribunales Económico-Administrativos —no integrados en la organización de la AEAT— sobre los actos de gestión tributaria.

¹⁴⁷ Para una descripción del procedimiento de contratación que sigue la AEAT —sujeto plenamente a la Ley 13/1995—, desde la preparación y adjudicación de los contratos, hasta su ejecución y extinción, pasando por las causas de modificación de los mismos, vide, LINARES GIL, M. I., *Sumario de la Ley...* cit., pp. 183 y ss.

¹⁴⁸ Y hay que apuntar que los efectos que para la AEAT ha tenido la Ley 13/1995 se pueden predicar para otros entes públicos: Puertos del Estado y Autoridades Portuarias, la Comisión del Sistema Eléctrico Nacional y el Instituto Cervantes. Es decir, aplicación plena para dichas entidades de la Ley 13/1995, al estar las mismas en el supuesto descrito en el artículo 1.3 de esta última disposición. Pues se trata de entes que sirven al interés general y que no atienden desde luego preferentemente necesidades de carácter industrial o mercantil. Así, son de interés las referencias de VICENTE DOMINGO, R. de, *Los entes instrumentales...* cit., pp. 128 y 129, donde se constata que la introducción por el Grupo socialista de la enmienda concerniente al ámbito subjetivo de la Ley tenía la clara intención de abarcar a los entes del artículo 6.5 LGP; al tiempo que conscientemente se dejaba fuera a los entes que producen bienes y servicios para su venta en el mercado y que, por tanto, concurren en éste con las entidades privadas, ya que de sujetar a estas últimas a las rigideces de la contratación pública quedaría entorpecido su tráfico ordinario, situándolas en posición de desventaja. Para el último autor citado, la aplicación plena de la Ley 13/1995 a los entes del artículo 6.5 LGP supone un avance en la recuperación del Derecho Administrativo frente a los estatutos particulares de muchos de estos entes —entre ellos la AEAT— que remitan al Derecho Privado.

cionadas en el apartado 1 que fueran desempeñadas por los órganos sucedidos, quedando subrogada en la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones del Estado afectos o constituidos al ejercicio de las mencionadas funciones. Los bienes de dominio público actualmente afectos a los Servicios de la Secretaría General de Hacienda, la Administración Territorial de la Hacienda Pública y a los organismos autónomos de aquélla, que realizaran dichas funciones, se adscriben a la Agencia conservando su calificación jurídica originaria. La Dirección General del Patrimonio podrá, en lo sucesivo, adscribir nuevos bienes a la Agencia». Por su parte, el apartado dos, número 2, en su segundo párrafo, del artículo 103 citado dispone que «La Agencia gestionará su patrimonio propio con arreglo a lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 43.b), de la Ley de Entidades Estatales Autónomas».

Así, el tenor literal de las disposiciones transcritas recepciona algunas de las normas que sobre los bienes de los organismos autónomos se contenían en la derogada LEEA; sin perjuicio de que, a partir de su derogación por la LOFAGE, será esta última disposición la que deberá integrar las posibles lagunas de la Ley 31/1990 sobre esta materia, en el bien entendido que la LOFAGE viene a cumplir la función que desempeñaba la LEEA como ley cabecera de grupo normativo de la Administración institucional o instrumental. De este modo, el apartado once, número 1, del artículo 103 citado, al señalar que los bienes de dominio público que queden adscritos a la AEAT conservarán su «calificación jurídica originaria», remite implícitamente al artículo 10 LEEA, según el cual «Los bienes que el Estado adscriba a los organismos autónomos para el cumplimiento de sus fines conservarán su calificación jurídica originaria». El contenido de este mandato ha sido trasplantado al artículo 48.3 de la nueva LOFAGE, según el cual «Los bienes y derechos que la Administración General del Estado adscriba a los organismos autónomos conservarán su calificación jurídica originaria y únicamente podrán ser utilizados para el cumplimiento de sus fines».

Este último precepto citado, que —en nuestra opinión y ante el silencio del artículo 103 de la Ley 31/1990— debe entenderse igualmente aplicable a los bienes de carácter patrimonial de la AEAT por la condición antes de la LEEA y hoy de la LOFAGE como ley cabecera de grupo normativo de la Administración institucional, viene a significar, en palabras de Jiménez de Cisneros Cid, que la adscripción no produce la transformación de la condición jurídica de los bienes, sino que si éstos eran dominiales en su origen continuarán siéndolo, siempre que estén afectos al uso o servicio público en el sentido del artículo 339 del Código Civil, y si, por el contrario, los bienes que reciben del Estado para el cumplimiento de sus fines mediante la adscripción no se pueden considerar dominiales por no darse las notas configuradoras del dominio público o porque no está así determinado en

norma legal, la adscripción de tales bienes a un organismo autónomo no altera, tampoco, su condición de bienes patrimoniales. En otras palabras, la condición de bienes de dominio público o patrimoniales no viene dada por la adscripción, sino por su respuesta a criterios generales delimitadores de uno u otro tipo de bienes¹⁴⁹. La consecuencia es, pues, que la adscripción de determinados bienes a la AEAT es una técnica que, del mismo modo que sucede en cualquier fenómeno de descentralización funcional, permite asignar determinados bienes del Estado a este Ente de Derecho Público, pero sin que ello suponga una modificación de la condición jurídica de dichos bienes, sino únicamente su puesta a disposición de la AEAT a fin de que los gestione o administre (art. 48.3 LOFAGE).

En este mismo sentido, el artículo 103 de la Ley 31/1990, desde el instante en que dispone —apartado dos, número 2, segundo párrafo— que la AEAT gestionará «su patrimonio propio con arreglo a lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 43. b), de la Ley de Entidades Estatales Autónomas» —precepto que ha sido derogado por la LOFAGE—, está acogiendo la distinción tradicional dentro de los bienes patrimoniales entre los bienes adscritos al cumplimiento de su fin institucional y aquellos otros que son propios del mismo¹⁵⁰; distinción que actualmente acoge el artículo 48.1 LOFAGE en términos básicamente idénticos a los de la derogada LEEA. Así, en lo tocante en primer lugar a los bienes adscritos, la adscripción de determinado bien a la AEAT no produce, como acabamos de recordar, cambio alguno en la condición del bien jurídico asignado; como tampoco lo produce en cuanto a la persona —el Estado— que sigue ostentado la titularidad del citado bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48.3 LOFAGE y en el artículo 80 de la Ley de Patrimonio del Estado (LPE) —aprobada por texto articulado de 15 de abril de 1964—; preceptos que, a su vez, dejan bien claro que los bienes adscritos son bienes del Estado que éste pone a disposición de los organismos autónomos para que sean destinados al cumplimiento de la finalidad y objeto para el que ha sido creado el ente¹⁵¹.

En segundo lugar, por lo que se refiere al patrimonio propio de la AEAT —titularidad sobre bienes propios que, según prevén con carácter general los artículos 48.1 LOFAGE y 84 LPE, puede ostentar cualquier Organismo autónomo—, hay que destacar que la titularidad de la AEAT sobre sus bienes propios es de tipo fiduciario o vicario ya que el verdadero *dominus*, con todas las facultades que ello comporta, sigue siendo el Estado¹⁵². Ello es así porque sobre los bienes propios de la

¹⁴⁹ Cfr. JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., p. 260.

¹⁵⁰ Distinción de la que se hace eco JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *op. ult. cit.*, pp. 261 y ss.

¹⁵¹ Sobre el significado del artículo 80 LPE, vide JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos...*, cit., pp. 262 y ss.

¹⁵² Como ha demostrado con carácter general para toda la Administración institucional JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., pp. 264 y ss.

AEAT recaen las mismas reglas de indisponibilidad por sus propietarios –artículos 6 y 84 LPE– que afectan a los bienes adscritos a los organismos autónomos, así como la imposibilidad de dedicar sus ingresos y rentas provenientes de los bienes propios a constituir reservas, en la medida en que, del mismo modo que sucede con cualquier otro ente integrante de la Administración institucional, esos bienes deben ser destinados a las necesidades del servicio para el que ha sido creada la AEAT; con lo que se viene a demostrar, en suma, que la diferencia entre bienes propios y bienes adscritos de los organismos autónomos es puramente formal¹⁵³. Por último, debemos referirnos siquiera brevemente a la previsión –contenida en el apartado dos, número 2, segundo párrafo, del artículo 103 de la Ley 31/1990–, en virtud de la cual «La Agencia gestionará su patrimonio propio con arreglo a lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 43.b), de la Ley de Entidades Estatales Autónomas». De acuerdo con esta última disposición –derogada por la LOFAGE– «Podrán ser concertados directamente por los Organismos autónomos los contratos siguientes: los contratos de adquisición o arrendamiento de bienes muebles o inmuebles»; con lo cual la intención del legislador, a juicio de cierto sector doctrinal, estaba clara: atribuir a la AEAT una «capacidad gestora ilimitada»¹⁵⁴ en relación a su patrimonio propio, lo que significaba una mera reiteración de la contratación de la AEAT en régimen de Derecho Privado (apartado dos, número 2, primer párrafo, del artículo 103). Sin embargo, la plena sujeción, como ya nos consta, de la contratación de la AEAT a la Ley 13/1995, de Contratos de las Administraciones Públicas, aplaca cualquier tipo de recelo que pudiera haberse suscitado en torno a una pretendida libérrima capacidad gestora del patrimonio de dicho ente público.

F) LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL

En ningún lugar del artículo 103 de la Ley 31/1990 se hace referencia alguna al régimen jurídico de la responsabilidad en que pueda eventualmente incurrir la AEAT como consecuencia de las actuaciones que ésta despliega en el cumpli-

miento de las funciones que tiene encomendadas. Este dato resulta completamente lógico a la vista de la configuración jurídica de la responsabilidad de las entidades de Derecho Público que actualmente se contiene en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC).

En efecto, el artículo 149.1.18.ª CE, en su segundo inciso, dispone que el Estado tiene competencia exclusiva para la regulación del «procedimiento administrativo común (...) legislación sobre expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones públicas». En cumplimiento de este mandato constitucional, la citada LRJAP y PAC –en su título X, artículos 139 a 144– ha regulado la responsabilidad de las Administraciones públicas y de sus autoridades y demás personal a su servicio. Por su parte, el artículo 2.2 de la última Ley citada –al delimitar el ámbito de aplicación de la Ley– prescribe que «Las entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones públicas tendrán, asimismo, la consideración de Administración pública. Estas entidades sujetarán su actividad a la presente Ley cuando ejerzan potestades administrativas, sometiéndose en el resto de su actividad a lo que dispongan sus normas de creación».

Y esta última norma contiene una decisión de gran trascendencia porque ello significa reconocer que toda la actuación de estos entes de Derecho Público, entre los que se cuenta la AEAT, sujetan sus actuaciones a la LRJAP y PAC, salvo disposición expresa en sentido contrario, al objeto de salvaguardar la unidad constitucionalmente querida en el artículo 149.1.18.ª de la norma fundamental en punto a régimen jurídico, procedimiento y también, como no podía ser menos, en lo referente al sistema de responsabilidad de las Administraciones públicas¹⁵⁵.

Esta última constatación, añadida a la ausencia en la Ley de creación de la AEAT de normas especiales que regulen la responsabilidad patrimonial de esta entidad, hacen que en este supuesto concreto no se plantee la posibilidad de que a la AEAT le sea exigible tal responsabilidad de conformidad con lo establecido en

¹⁵³ En este sentido, JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., pp. 264 y ss., pp. 360 y ss., y p. 443, que afirma que la titularidad y los poderes de disposición de los organismos autónomos sobre sus propios bienes no existe más que para aquellos entes que han sido creados con la finalidad de adquirir bienes y devolverlos al tráfico jurídico. La separación de personalidades (Estado-organismos autónomos) no supone una efectiva separación de patrimonios, sino que, por el contrario, prevalece el principio de unidad estatal en el orden patrimonial y financiero. De aquí se deriva, por consiguiente, una propiedad formal que pertenece a los organismos autónomos y una propiedad material que corresponde, en realidad, al Estado. Idéntica conclusión cabe extraer, por otro lado, para las personificaciones jurídico-públicas sometidas al Derecho Privado, ámbito en que de acuerdo con las disposiciones de la LPE estudiadas por el autor, también son aplicables las normas jurídico-administrativas y los principios que regulan los bienes del Estado.

¹⁵⁴ Cfr. BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria...*, cit., pp. 60 y 61.

¹⁵⁵ Así, LÓPEZ RAMÓN, F., «Reflexiones sobre el ámbito de aplicación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas», en *RAP*, núm. 130, 1993, pp. 116 y 117, subrayando la importancia del artículo 2.2 de la LRJAP y PAC como elemento fundamental en la lucha contra lo que se ha dado en llamar «fenómeno de huida del Derecho Administrativo»; también PAREJO ALFONSO, L., «Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Tecnos, Madrid, 1993, p. 35; DELGADO PIQUERAS, F., «Algunas aportaciones de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común al debate actual sobre la conceptualización del Derecho Administrativo», en *REDA*, núm. 85, 1995, pp. 34 y ss., que califica favorablemente el citado artículo 2.2 como fórmula legal de anclaje de la Administración pública al Derecho Administrativo.

el ordenamiento jurídico privado¹⁵⁶. Por ello, en definitiva, se puede concluir que la AEAT se somete en este importante aspecto de su régimen jurídico a la misma regulación a que se encuentra sujeta la Administración General del Estado cuando le resultan imputables hechos considerados lesivos de cualquier derecho o interés jurídicamente protegido¹⁵⁷.

G) EL FIN INSTITUCIONAL DE LA AEAT: ORGANIZACIÓN RESPONSABLE DE LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL

Según el apartado uno, número 2, del artículo 103 de la Ley 31/1990, «La Agencia Estatal de Administración Tributaria es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y entes públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio». Y de acuerdo con el número 3 del mismo apartado «Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias».

En las disposiciones que acabamos de transcribir se sintetiza el fin institucional al que se deben ordenar todas las actuaciones de la AEAT, como exponente particular del «principio de adherencia al fin»¹⁵⁸ que, al igual que sucede con cualquier otra Administración instrumental, justifica la existencia de dicha enti-

¹⁵⁶ Como eventualmente puede suceder con las personificaciones de Derecho Público sometidas al Derecho Privado, según ha estudiado JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., pp. 388 y ss., y reconocía la jurisprudencia a la luz de las disposiciones entonces vigentes, de donde se deducía que el artículo 121 de la Ley, de 16 de diciembre de 1954, sobre Expropiación Forzosa (LEF), y los artículos 40 a 49 de la Ley, de 26 de julio de 1957, de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (LRJAE), no resultaban de aplicación a las personificaciones citadas.

¹⁵⁷ Ello no significa, sin embargo, que la exigencia de responsabilidad a la AEAT no presente problemas jurídicos específicos en torno a muy variadas cuestiones, como la legitimación activa para su exigencia (deudores de la obligación tributaria, otros sujetos de la relación jurídico-tributaria e incluso terceros), las causas de las que se puede derivar la responsabilidad (la fuerza ejecutiva de sus actos, demora en la resolución de los procedimientos, las consultas, devolución de ingresos indebidos, etc.), los requisitos para que se aprecie la responsabilidad o la misma extensión en que la reparación puede ser fijada. Cuestiones todas ellas que han sido recientemente analizadas por MATA SIERRA, M. T., *La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria*, tesis doctoral (inédita), Alcalá de Henares, 1995.

¹⁵⁸ Expresión que tomamos prestada de GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho...*, t. I, cit., p. 410.

dad como organización, y en contraste con las entidades de carácter territorial que justamente se caracterizan por la universalidad de los fines que persiguen dentro de su correspondiente ámbito de soberanía¹⁵⁹. Y el fin institucional de la AEAT se identifica, en suma, con el conjunto de potestades-competencia que el artículo 103 de la Ley 31/1990 le ha conferido: esto es, nada menos que la realización efectiva del principio de legalidad tributaria en el ámbito estatal a través de la dirección e impulso de los procedimientos de aplicación de los tributos, que es indudablemente el aspecto más relevante de la capacidad jurídica de Derecho Público de la AEAT.

H) LA CAPACIDAD DE LA AEAT PARA «CONSTITUIR O PARTICIPAR EN EL CAPITAL DE TODA CLASE DE ENTIDADES QUE ADOPTEN LA FORMA DE SOCIEDAD MERCANTIL Y CUYO OBJETO SOCIAL ESTÁ VINCULADO CON LOS FINES Y OBJETIVOS DE AQUÉLLA»

La previsión normativa que encabeza este epígrafe, contenida en el apartado dos, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990, constituye seguramente uno de los aspectos del régimen jurídico de la AEAT que más divergencias y suspicacias ha suscitado entre la doctrina. En efecto, para algunos autores, la Ley 31/1990 a través de esta disposición abre la vía a una posible huida del Derecho Público representada por la privatización de una función pública como es el ejercicio de las potestades administrativas de aplicación de los tributos, ya que nada impide que una «sociedad mercantil constituida o participada por la AEAT desarrolle en todo o en parte el procedimiento de gestión»¹⁶⁰; de suerte que no es des-

¹⁵⁹ Para esta diferencia, vide NIETO GARCÍA, A., «Entes territoriales y no territoriales», en *RAP*, núm. 64, 1971, pp. 29 y ss.

¹⁶⁰ Así, PITA GRANDAL, A. M., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, cit., p. 371; también advierten sobre este peligro BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria...*, cit., pp. 51-53.

Estos autores se refieren, efectivamente, al peligro que supondría la «privatización de la gestión tributaria», pese a que sería quizá más esclarecedor hablar de «huida del Derecho Administrativo» o, en términos más genéricos, de «huida del Derecho Público». Porque, de acuerdo con las categorías acuñadas por SERNA BILBAO, N. de la, *La privatización en España...*, cit., pp. 66 y ss., el peligro denunciado no supondría la traslación al sector privado de actividades empresariales hasta el momento desplegadas por los poderes públicos —fenómeno denominado por esta autora «privatización material»—, ya que las funciones de gestión tributaria no tienen un contenido empresarial y esas sociedades mercantiles creadas por la AEAT seguirían controladas por esta última. Como tampoco nos encontramos ante la sujeción al Derecho Común de actividades empresariales desarrolladas por la Administración de las cuales ésta sigue manteniendo la titularidad —«privatización formal»—; sino que más bien nos hallamos ante la aplicación del Derecho Privado en el desarrollo de actividades propiamente administrativas, lo que no constituye una privatización en sentido estricto sino «huida del Derecho Administrativo» y es en este contexto, como señala esta autora, donde se debe situar la problemática suscitada por la creación de la AEAT. En términos parecidos, PONCE SOLE, J., «Una aproximación al fenómeno privatizador en España», en *RAP*, núm. 139, 1996, pp. 347 y 348, que comenta la posibilidad que concede a la AEAT su estatuto para constituir o participar en sociedades mercantiles, situando el fenómeno dentro de la «utilización instrumental del Derecho Privado por parte de las personas

cartable, según cierto sector doctrinal, que nos encontremos ante una empresa mercantil dictando actos administrativos como resultado de un denunciado «extraño maridaje entre las formas mercantiles y la sustancia o contenido de la actuación de tales empresas», desde el mismo instante en que «tal forma mercantil tiene como finalidad funciones estrictamente públicas pertenecientes a la esfera más radicalmente ligada al concepto de poder»¹⁶¹. Sin embargo, también se ha señalado que la comentada posibilidad de constituir o participar en el capital de toda clase de entidades que adopten la forma de sociedad mercantil no puede ni va a suponer encomienda alguna de funciones administrativas a entes privados. Por lo tanto, estas sociedades podrían desarrollar ciertas tareas exclusivamente en ámbitos accesorios o colaterales al propio de las funciones públicas atribuidas a la AEAT, que en términos constitucionales no pueden ser desarrolladas por entes privados: sin que ello diga nada, no obstante, acerca de la importancia que para el actuar de la AEAT puedan tener estos otros ámbitos relativos, por ejemplo, a la mecanización de las tareas, confección de impresos y modelos administrativos, publicidad, o seguridad en las instalaciones¹⁶².

Planteadas así las cosas, la causa de las divergencias que se acaban de poner de manifiesto probablemente se encuentra nada menos que en la dificultad que entraña determinar los posibles límites constitucionales que afectan al legislador en punto a la definición del alcance de la capacidad de los entes instrumentales para intervenir en el tráfico jurídico¹⁶³; o, dicho en términos más genéricos, las

públicas» y advirtiendo del peligro de reducción de las garantías de los ciudadanos. Se trata de una privatización organizativa de la Administración que comporta la adopción del Derecho Privado en la actuación administrativa —significadamente en los aspectos de contratación y personal—. Y es que puede hablarse de una privatización de funciones públicas cuando éstas, sin dejar de ser ejercidas por la Administración pública directamente, pasan a ser desarrolladas por un aparato organizativo sometido al Derecho Privado, siquiera sea parcialmente; lo que no comporta el desplazamiento hacia los particulares de tales funciones, pues éstas se mantienen en todo momento en la esfera pública pese a ser desarrolladas conforme a procedimientos jurídicos propios del Derecho Privado.

¹⁶¹ Cfr. VILLAR PALASÍ, J. L., «Tipología y Derecho Estatutario de las entidades instrumentales de las Administraciones públicas», en PÉREZ MORENO, A. (Dir.), *Administración instrumental...*, t. I, cit., pp. 159 y 160. En parecido sentido, se pregunta MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *Las empresas públicas. Reflexiones del momento presente*, cit., p. 128, «¿Qué cometidos habrán de desempeñar en concreto las sociedades mercantiles que constituya la Agencia Estatal de Administración Tributaria que guarden relación con los fines y objetivos de la misma, habida cuenta el carácter eminentemente público de sus funciones, pues nadie negará que lo sea llevar a cabo la gestión, inspección y recaudación del sistema tributario?».

¹⁶² En este sentido, DELGADO PACHECO, A., *La creación de la Agencia...*, cit., p. 1396; el mismo autor, *La gestión de los tributos...*, cit., p. 13, quien señala, además, que inclusive en el desarrollo de las actividades mencionadas en las que la AEAT podría recurrir a la creación de sociedades mercantiles, «está por ver si la Agencia opta o no por acudir a dichas sociedades o por otras formas de gestión que resulten más convenientes».

¹⁶³ Pues, como certeramente ha visto PALOMAR OLMEDA, A., «Consideraciones generales sobre el sometimiento al Derecho Privado de la Administración del Estado», en *Revista Internacional de Ciencias Administrativas*, núm. 4, vol. 57, 1990, p. 122, es necesario encontrar un fundamento teórico al proceso que efectúa una delimitación funcional en base a la cual debe aplicarse el Derecho Público o el Derecho Privado. A juicio de este autor, «las funciones esenciales del Estado deben regirse por Derecho Público de forma indefectible y sólo las que trascienden de aquel concepto pueden ser ejercidas por Derecho Privado».

dudas planteadas por el precepto analizado son debidas a los problemas que suscita señalar con exactitud los confines de la potestad organizatoria del legislador¹⁶⁴.

Porque, de no existir en nuestro orden constitucional limitación alguna a este respecto, la denuncia sobre una posible huida al Derecho Privado se encontraría absolutamente justificada, en la medida en que se acabaría aceptando que la capacidad jurídica de la AEAT —desde el instante en que ésta ha sido configurada, además, por la Ley 31/1990 como organización con «plena capacidad pública y privada» (apartado uno, número 1, del artículo 103 de esa Ley)— alcanza a la facultad de esta última entidad para crear una nueva persona, más concretamente una sociedad mercantil, a la que se podría encomendar el ejercicio de las potestades administrativas de gestión tributaria. Sobre todo, cuando los recelos apuntados pueden seguramente verse alimentados a la vista de algunos precedentes históricos bien conocidos, que atestiguan la asunción por parte de privados de funciones públicas en el ámbito específico de la gestión recaudatoria.

Nos estamos refiriendo, concretamente, a los Recaudadores de Zona, que, como se sabe, pervivieron en nuestro sistema jurídico como agentes de la Administración para realizar la función recaudatoria, hasta que quedaron suprimidos por el artículo 1.4 de Real Decreto 1327/1986, de 13 de junio, sobre recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda Pública, por el cual al tiempo se creaba la Dirección General de Recaudación en el seno del Ministerio de Hacienda¹⁶⁵. Las actuaciones de estos Recaudadores de Zona¹⁶⁶, con todo, no se

¹⁶⁴ Al objetivo de delimitar tales confines ha dirigido recientemente su empeño PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración...*, cit., pp. 19 y ss. Delimitación que se encuentra estrechamente relacionada, como ha señalado este autor, con el fenómeno conocido como «huida del Derecho Administrativo». El origen de este fenómeno puede situarse en «la disociación entre forma de las organizaciones y régimen regulador de su funcionamiento y actividad, pues es ella la que ha relativizado la necesaria vinculación de ambas al Derecho Público, abriendo la puerta a las múltiples combinaciones actuales entre Derecho aplicable, de un lado, y forma y actividad, de otro. El importante desarrollo de las posibilidades así descubiertas, además de conducir —por lo que hace desde luego a los organismos integrantes de la llamada Administración institucional o instrumental— a una situación irreductible a esquema, amenaza con abocar a un serio trastocamiento del orden constitucional, por la apariencia de ausencia de límites precisos a la potestad organizatoria, esencialmente libre incluso para la creación de personas jurídicas —con una u otra forma o naturaleza— y la configuración de la capacidad jurídica y de obrar de éstas, hasta el punto de poder incluir en tal capacidad la facultad de creación de nuevas personas, de la acotación de la esfera de su giro o tráfico propio y de determinación del régimen jurídico de su actividad».

¹⁶⁵ Ni que decir tiene, como escribe CASTILLO CASTILLO, J., «Comentario al artículo 6», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. XVI-A, *Procedimiento recaudatorio*, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1987, pp. 22 y ss., «el profundo cambio, de gran trascendencia, que determina que las Delegaciones y Administraciones de Hacienda asuman directamente la gestión recaudatoria de los créditos y derechos que constituyen el haber del Estado y de sus organismos autónomos». Pues tales Recaudadores —desde la aprobación del Real Decreto 1327/1986 suprimidos—, que hasta ese momento no percibían sueldo ni gratificación alguna del Estado, al cobrar los premios señalados por el Ministerio de Hacienda y la parte que les correspondiese en el recargo de apremio, tendrían fijadas a partir de entonces sus retribuciones como cualquier otro funcionario.

¹⁶⁶ Sobre el régimen jurídico de estos Recaudadores —condiciones de nombramientos, derechos y obligaciones en el cumplimiento de su función, retribución—, vide, para una mera descripción, ALLER RODRÍGUEZ, C., *Comentarios al Reglamento General de Recaudación*, ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1972, pp. 25 y ss.; más referencias en SAINZ DE BUJANDA, F. (dir.), *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 3.º, Seminario de Derecho

consideraban verdaderos actos administrativos por proceder de sujetos privados¹⁶⁷, hasta el punto de que para impugnar esos actos en vía económico-administrativa era preciso que se pronunciase sobre los mismos el Tesorero de Hacienda mediante el recurso previsto en el artículo 187 del Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968¹⁶⁸. De este modo, y con base en estos precedentes, cierto sector doctrinal considera que la posibilidad abierta por el apartado dos, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990, facultando a la AEAT para la creación o participación en sociedades mercantiles, ha tomado como modelo la sociedad mercantil de capital municipal (ERESA) «Empresa de Recaudación Ejecutiva, Sociedad Anónima», creada por la Corporación Local de Madrid, para la realización de ciertos servicios relacionados con la recaudación en vía de apremio (práctica de notificaciones y suministro de información, básicamente)¹⁶⁹; sociedad mercantil que, por lo demás, contraviene el mandato contenido en el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen

Financiero, ed. Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1975, pp. 217 y ss., donde se denomina de arriendo al sistema de Recaudadores —afirmando tajantemente que no son órganos administrativos y se hace un recorrido histórico sobre la evolución de los diferentes sistemas recaudatorios, acogiendo la clasificación de dichos sistemas enunciada por A. D. GIANNINI: a saber, aquellos en los que el Estado se ocupa directamente de la recaudación por medio de sus órganos; y aquellos otros sistemas en que se confía ese cometido a una persona extraña a la organización administrativa. Simplemente apuntar con estos autores que el arriendo fue el primer medio adoptado para la recaudación de los impuestos y casi se puede decir que hasta la Revolución francesa fue el único método de recaudación conocido. Debemos destacar que en la época en la que escriben dichos autores subsistía todavía esa modalidad de arriendo. En especial, para el régimen de los Recaudadores en el ámbito local, vide MUÑOZ DOMÍNGUEZ, J., *Procedimiento recaudatorio municipal*, ed. de Derecho Reunidas, Madrid, 1982, pp. 527 y ss.

¹⁶⁷ Fenómeno este de los Recaudadores privados que estaba absolutamente aceptado durante el siglo pasado, sobre todo en el ámbito local referido a los arbitrios municipales, y pese a que, como ha visto MEILÁN GIL, J. L., «La actuación contractual de la Administración pública española. Una perspectiva histórica», en *RAP*, núm. 99, 1982, pp. 19 y ss. «el arriendo de cobro de determinadas exacciones en el ámbito local ha podido ser exhibido como algo sorprendente, como una reliquia, en una Administración pública evolucionada. Más que un servicio público, la gestión recaudatoria consiste en una función esencial del Estado moderno. El fenómeno contractual era, sin embargo, absolutamente normal en gran parte del siglo XIX para los tributos locales, e incluso, es comprobable para los estatales»; no hay duda, según escribe SAINZ MORENO, F., «Ejercicio privado de funciones públicas», en *RAP*, núms. 100-102, vol. II, 1983, pp. 1701 y ss., que estos Recaudadores constituían un supuesto en el que personas privadas —situadas, pues, en una posición externa a la organización administrativa—, ejercían funciones públicas; también SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., pp. 953-956, incluye a los Recaudadores de Hacienda como exponentes del ejercicio por privados de funciones públicas; como dice el último autor citado, «la encomienda a particulares de funciones públicas es un fenómeno constante en la historia de los Estados europeos: la realización directa por los órganos estatales de todas las tareas calificadas más o menos explícitamente como públicas es una tendencia nunca enteramente consumada. En las Edades Media y Moderna el fenómeno se hallaba sumamente extendido, por la minimización y falta de consistencia del aparato estatal: funciones públicas aceptadas como la acuñación de moneda, la recaudación de tributos y la guerra (...) se hallaban en manos privadas, por no hablar del hecho general del feudalismo».

¹⁶⁸ Cfr. SIERRA BRAVO, R., «Comentario al artículo 187», en AMORÓS RICA, N. (dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. XVI, *Procedimiento recaudatorio*, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1983, p. 489.

¹⁶⁹ Así, BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria...*, cit., pp. 52 y 53, quienes escriben que «cabe preguntarse si la Empresa de Recaudación Ejecutiva ha constituido un motivo de inspiración para el legislador al mencionar las sociedades mercantiles que puede constituir la Agencia».

Local, que reserva al personal sujeto a estatuto funcional las funciones públicas que impliquen ejercicio de autoridad¹⁷⁰.

Sin embargo, si desde el orden constitucional es posible demostrar la falta de consistencia del dogma que afirma la libertad de elección de las formas de organización y actuación administrativa¹⁷¹, carecen de fundamento las críticas referidas a una hipotética privatización de la gestión tributaria. Esta demostración se sustenta en la propia definición del estatuto constitucional de la Administración y en los límites que del mismo resultan justamente para el legislador ordinario. En efecto, la Constitución diferencia netamente entre, por un lado, la Admi-

¹⁷⁰ Y ello a pesar, como ha destacado SÁNCHEZ ONDAL, J. J., «Problemática de la gestión recaudatoria municipal en el ámbito empresarial», en *Revista de Hacienda Local*, núm. 71, 1994, pp. 307 y 308, de que «la transformación de los sistemas recaudatorios tradicionales y la asunción directa por las Administraciones públicas de la función recaudatoria se inicia en la Administración local antes incluso que en la Administración del Estado con la Ley 7/1985, que reserva al personal sujeto a Estatuto funcional las funciones públicas que impliquen ejercicio de autoridad. De ahí que el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, dispusiera que «los Recaudadores en vía de apremio y Agentes ejecutivos deberán, además, ostentar la condición de funcionario», si bien la disposición transitoria novena autorizaba a continuar a los Recaudadores contratados durante la vigencia de los contratos y sus prórrogas, de mutuo acuerdo, hasta que las entidades locales no tengan establecido el servicio con arreglo a lo previsto en esta Ley. Con todo, como señala el autor citado, «a pesar del tiempo transcurrido subsisten aún sistemas tributarios con Recaudadores contratados, no faltando, a pesar de la normativa en vigor, municipios que, bien por no tener establecido el servicio recaudatorio por la Diputación, como sucede en alguna Comunidad Autónoma uniprovincial, o por otras razones, y no pudiendo o estimando económicamente soportable la asunción directa de la gestión recaudatoria ejecutiva con funcionarios, han seguido contratando el servicio recaudatorio con Recaudadores privados. Y ello es así no obstante lo resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 1990 que declaró la nulidad absoluta y radical de la adjudicación del servicio de recaudación ejecutiva a un Recaudador privado por entender que la normativa local excluye de manera absoluta el sistema de gestión indirecta en todas sus formas salvo las delegaciones en otras Administraciones públicas o las fórmulas de colaboración con las mismas que autoriza la legislación de régimen local. Esta postura es reiterada por la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 1993, que proclama que la gestión indirecta de recaudación (...) «contrasta abiertamente con la legislación vigente y que la condición de funcionario exigida no lo es sólo para participar en el concurso, sino que el *status* lo han de mantener durante el desempeño del puesto quienes asumen la función recaudatoria».

Ahora bien, un caso bien distinto es el constituido por algunas formas de gestión de las que se valen ciertas Corporaciones locales para realizar funciones y servicios públicos, al amparo de lo establecido en el artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local. Nos estamos refiriendo, por escoger un ejemplo significativo, al Organismo Autónomo Local para la Gestión Tributaria, que, bajo la tutela de la Diputación de Barcelona, lleva a cabo la gestión y recaudación de los ingresos de Derecho Público de las Corporaciones locales sitas en el ámbito territorial al que se extiende dicha Diputación. Y es que en este caso, como ha visto ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La organización de los servicios de gestión. Delegaciones y colaboración administrativa», en FERREIRO LAPATZA, J. J. (Dir.), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, pp. 217 y 218, nos encontramos ante una forma de gestión prevista en la Ley 7/1985 que toma cuerpo en un Organismo autónomo cuya organización (medios personales y financieros) y funcionamiento se rige plenamente por el Derecho Público: LEEA y LGP, básicamente. Forma de gestión que, por lo demás, puede entenderse con una doble funcionalidad práctica: por un lado, la de atender la gestión directa de los servicios de gestión y recaudación tributarios propios de la Diputación, al amparo de lo establecido en el artículo 85.3, b), de la Ley 7/1985; y, de otro, para asistir, en régimen de gestión indirecta, esos mismos servicios de aquellos municipios que, situados en la demarcación provincial, así se lo soliciten y, por tratarse de una gestión indirecta de los mismos, deberá adoptar alguna de las formas jurídicas que describe el apartado 4 de ese mismo artículo 85. (Más referencias sobre este organismo autónomo en ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Las Diputaciones como Administraciones delegadas de las Entidades Locales», en FERREIRO LAPATZA, J. J. (Dir.), *op. ult. cit.*, pp. 125 y ss.)

¹⁷¹ De acuerdo con los argumentos recientemente expuestos por PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 19 y ss.

nistración pública en sentido estricto, sujeta a un estatuto específico predeterminado para ella –artículo 103 CE–, circunstancia que se explica y justifica por la condición de poder público de aquella y su consiguiente singularización respecto de cualesquiera de los restantes sujetos de Derecho. Según dicho estatuto, la Administración pública en sentido estricto agota su giro o tráfico en el servicio con objetividad del interés general, es decir, en una actividad específica, la de administrar. Y, de otra parte, la norma fundamental contempla la iniciativa pública en la actividad económica –artículo 128.2–, como una habilitación al poder público para desarrollar las mismas actividades de contenido económico que los sujetos ordinarios de derecho y ajustándose al estatuto común propio de éstos. Quiere decirse que dicha habilitación supone una excepción, por ampliación, a la actividad propia del poder público en su condición de tal y, por tanto y en su caso, de la Administración. La actividad económica de iniciativa pública no es, pues, la actividad de la Administración pública regulada en el artículo 103 de la norma fundamental¹⁷².

Y si añadimos a esta última constatación que la Administración pública está configurada constitucionalmente sobre el dato de la heteronomía, al tener reservada en régimen de exclusividad el servicio con objetividad a los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103.1 CE), es decir, que, de modo contrapuesto a las personas físicas y jurídicas de Derecho Privado, no es un sujeto autónomo portador de sus propios fines –como lo pone de relieve la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que niega a las personas jurídico-públicas la posibilidad de ser titulares de derechos fundamentales que están ligados a la dignidad de la persona y al libre desarrollo de la personalidad (art. 10.1 CE)–¹⁷³, se concluye que la posición en el Derecho de las organizacio-

¹⁷² Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración...*, cit., pp. 35 y 36 y pp. 42-43, autor que resalta cómo, a pesar de su relativización, no puede considerarse superada la distinción entre Estado y sociedad y Derecho Público y Privado, que surge históricamente con la emergencia del Estado moderno y llega a su cenit con el Estado liberal de Derecho del siglo XIX. Distinción entre actividades de autoridad y actividades económicas estatales que, además, también está presente en el Derecho Comunitario a través de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, que, con el fin de garantizar las normas relativas a la libre competencia y evitar su defraudación por parte de los Estados miembros a través de simples calificaciones formales, ofrece un concepto sustantivo o material de empresa, que identifica con el desarrollo organizado y unitario de una actividad de contenido económico, relativizando el dato de la personalidad jurídico-pública o jurídico-privada del Ente que desarrolla la actividad.

¹⁷³ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, pp. 49 y ss., que cita la STC 64/1988, donde se declara que «los derechos fundamentales y las libertades públicas son derechos individuales que tienen al individuo por sujeto activo y al Estado por sujeto pasivo en la medida en que tienden a reconocer y a proteger ámbitos de libertades o prestaciones que los poderes públicos deben otorgar o facilitar a aquéllos». De dicha doctrina se deduce, así, la importante consecuencia de que las personas jurídico-públicas no por actuar en régimen de Derecho Privado se ven investidas de la titularidad de derechos fundamentales. Sobre esta jurisprudencia constitucional, en detalle, VICENTE DOMINGO, R. de, *Los Entes instrumentales...*, cit., pp. 31-36, subraya la conclusión que arranca de la STC 35/1983, que extendió la noción de poder público a «Televisión Española, Sociedad Anónima» –con entera independencia de la forma de personificación empleada– y se reafirma en las SSTC 14/1986, 18/1987, 52/1994 y 161/1991: la utilización de un criterio funcional de poder público, cada vez que tiene la oportunidad de examinar

nes administrativas es construible desde la noción del *status* específico contenido en la norma fundamental y no sobre la noción de libertad que define la situación en el ordenamiento de las personas jurídico-privadas¹⁷⁴. De ahí que sea dicho estatuto el determinante del Derecho aplicable a las personas jurídico-públicas, más allá del mero dato formal de la atribución de personalidad jurídica o de plena capacidad jurídica pública o privada; estatuto cuyo rasgo definitorio es la persecución del interés general –artículo 103.1 CE– como una actividad que tiene los caracteres de pública e inaccesible para los sujetos ordinarios de Derecho; razón por la que la delimitación de las actividades públicas, al suponer la extracción de una materia o sector de la realidad del campo de autodeterminación social de los sujetos ordinarios, precise de una suficiente cobertura en la norma fundamental¹⁷⁵.

Consecuentemente, la actividad administrativa se justifica en nuestra norma fundamental por la imposibilidad de una entrega de la efectividad de la ley a la acción espontánea de los sujetos ordinarios, por razón de la necesidad de una acción sistemática y continua precisamente de una organización al servicio de la colectividad para la realización de los fines señalados en el ordenamiento. Así lo pone de manifiesto el artículo 103.1 CE, al definir el estatuto de la Administración pública en su doble dimensión subjetiva –organización o sujeto– y objetiva –actuación–; organización y actividad se encuentran así en la Constitución unidas como dos presupuestos necesarios e inescindibles para el cumplimiento del objetivo constitucional: la realización efectiva del interés general. De donde se deduce, a su vez, que la personalidad que se atribuye a la Administración es puramente instrumental, es decir, no trae causa de ningún sustrato sociológico directo o indirecto que pudiera prestar a aquella unos fines propios e independientes de los fines fijados por las normas constitutivas de las distintas actividades administrativas¹⁷⁶.

A partir de dichas premisas, las consecuencias de todo lo dicho sobre la capacidad jurídica de esa persona singular que es la Administración pública son evidentes. Porque, al estar configurada tal organización sobre el dato de la hete-

cuestiones relacionadas con entes públicos, o sociedades de ente público, o el simple y llano ejercicio de funciones públicas, que no pueden en modo alguno quedar reguladas por un estatuto jurídico privado, al menos exclusivamente, pues la Administración pública no se rige precisamente por el principio de autonomía de la voluntad, sino que debe actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (art. 103.1 CE), con interdicción expresa de la arbitrariedad (art. 9.3 CE).

¹⁷⁴ En este sentido, MORELL OCAÑA, L., *La personificación y otorgamiento de status en el Derecho Administrativo...*, cit., pp. 973 y ss., quien indica que el Derecho Administrativo contemporáneo se construye y desenvuelve tomando como punto de apoyo la regulación de unas personas jurídicas determinadas que quedan dotadas por ello de un *status* peculiar. Por ello, el Derecho Positivo, lejos de otorgar a los sujetos una capacidad jurídica –entendida como la abstracta aptitud para tomar parte en la vida jurídica–, modula su capacidad de obrar estableciendo características, restricciones o ampliaciones, según las circunstancias que concurren en cada caso.

¹⁷⁵ Así, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., p. 65.

¹⁷⁶ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 66 y ss.

ronomía, su capacidad jurídica está constituida por la atribución individualizada de potestades-competencia, en las que se identifican los intereses generales que justifican la existencia de la organización como tal, lo que aboca en la inexistencia de una verdadera y propia libertad de elección de las formas organizativas y de acción por parte del poder público en general y de la Administración en particular¹⁷⁷. En consecuencia, el Estado no posee la capacidad jurídico-privada con la que están investidos los sujetos ordinarios de Derecho, por lo que tampoco posee la libertad para utilizar o servirse del Derecho Privado como si se tratara de uno de esos sujetos. Y, así, si la Administración únicamente puede ser jurídicamente en los términos que resultan de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico, aquélla puede realizar actividades privadas, que son las habilitadas para que actúe en las mismas condiciones que los sujetos ordinarios de Derecho (art. 128.2 CE), y actividades públicas, que son las positivamente determinadas por la Constitución o por la ley de acuerdo con ella¹⁷⁸.

Pues bien, las actividades públicas son potestades-funciones cuya naturaleza es distinta de las actividades desarrolladas por los sujetos ordinarios de Derecho y no accesibles a éstos. Ello es así, en efecto, por determinación del artículo 103.1 CE, que configura a la organización y a la actuación administrativa como aspectos —estático o subjetivo y dinámico u objetivo— de una misma y única realidad o fenómeno; de ahí se deriva que la definición de una actividad como pública a través de la construcción y atribución de potestades-competencia determina de suyo la sujeción al régimen jurídico público predeterminado constitucionalmente en el doble orden organizativo y de actuación¹⁷⁹. Por todo ello, la potestad organizatoria del legislador se encuentra limitada en punto a formas de organización y de actividad de la Administración pública al encontrarse vinculada aquélla por el orden constitucional. En definitiva, en el campo del giro o tráfico propio de la Administración —artículo 103.1 CE—, definido por la construcción y atribución de las correspondientes potestades-competencia, la ecuación sujeto administrativo-Derecho Administrativo es perfecta, lo que equivale a afirmar que en la actividad consistente en administrar nunca es aplicable el Derecho Privado, en tanto que el ámbito de aplicación de éste está circunscrito a los sujetos ordinarios y a las actividades privadas¹⁸⁰.

En conclusión, carecen de cualquier fundamento los recelos¹⁸¹ acerca de la posibilidad —pretendidamente abierta por el apartado dos, número 3, del artículo 103

de la Ley 31/1990— de que una sociedad mercantil constituida o participada por la AEAT desarrolle en todo o en parte el procedimiento de gestión tributaria, dado que el fin institucional de la AEAT comprende el ejercicio de funciones públicas, puestas de manifiesto a través de la atribución de una serie de potestades-competencia exigentes de la aplicación de *imperium*, para cuya realización efectiva nuestro orden constitucional demanda, como acabamos de ver, que tanto la organización como la actividad mediante las cuales se cumple ese fin público, que además en el caso de la AEAT se encuentran constitucionalizado en el artículo 31 de la norma fundamental, se sujeten a normas igualmente de Derecho Público. Pues, en el fondo, lo que sucede es que la capacidad jurídica de la Administración, de cada Administración, no está en la disposición de ésta, por lo que no puede incluir una potestad-competencia para su autorreddefinición y, consecuentemente, ampliación¹⁸²; fenómeno que justamente se produciría si se aceptara que una sociedad mercantil creada o participada por la AEAT pudiera ejercer las competencias que el legislador ha atribuido a esta última como ente de Derecho Público. Ahora bien, sentada la anterior conclusión, nada impide que determinadas funciones auxiliares o colaterales a la gestión tributaria —como las relativas, por ejemplo y según ya hemos visto, a la mecanización de las tareas, confección de impresos y modelos administrativos, publicidad o seguridad en las instalaciones— sean desarrolladas por sociedades mercantiles creadas o participadas por la AEAT¹⁸³. Ello es así porque es precisamente en el ámbito de las actividades auxiliares de las propiamente administrativas, es decir, las logísticas —suministro de servicios y obras para la propia Administración— y las de gestión de los propios bienes, donde cabe la posibilidad de la aplicación instrumental por la Administración del Derecho Privado¹⁸⁴. Pues, como ha destacado Parejo Alfonso,

¹⁸² Y es que, como ha destacado PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 80 y 81, «toda otra solución supondría el absurdo de que una persona de capacidad limitada y caracterizada por la vinculación a la legalidad como la Administración sería paradójicamente libre para desconocer los límites de su capacidad, desbordándolos sin reglas precisas y sobre la base de una supuestamente autopoderosa potestad de autoorganización».

¹⁸³ Según indica DELGADO PACHECO, A., *La creación...*, cit., p. 1396. Aunque, de todos modos, añadimos nosotros, es muy criticable la indeterminación de la que adolece el apartado dos, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990, en cuanto al posible objeto social de esas sociedades mercantiles: mera vinculación con los fines y objetivos de la AEAT. En este sentido, merece ser traída a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 1989, comentada por VICENTE DOMINGO, R. de, *Los entes instrumentales...*, cit., pp. 41 y 42, en la que se anula el acuerdo municipal de creación de una sociedad anónima de capital íntegramente municipal por considerar, entre otros motivos, que era de «impreciso objeto social», lo que impedía justificar el interés público de la sociedad.

¹⁸⁴ Así, TRONCOSO REIGADA, A., *Privatización, empresa pública y Constitución*, ed. Marcial Pons, 1997, pp. 144 y 145, que no ve ningún obstáculo en que la AEAT «recurra al Derecho Privado para llevar a cabo una actividad instrumental, actividad, por cierto, que no forma parte de la reserva de Administración (...) la Constitución no prohíbe que la Administración, en su actividad instrumental, logística o de suministro, recurra al Derecho Privado o cree una sociedad mercantil. Por consiguiente, no consideramos que el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, creadora de la Agencia, represente un claro caso de inconstitucionalidad». No obstante, este autor critica la indeterminación del precepto que permite a la AEAT crear o participar en sociedades mercantiles, pero también reconoce que «en los casos oscuros, lo más coherente con la defensa del principio democrático y de los principios de *judicial self-restraint* es mantener la legitimidad de la legislación».

¹⁷⁷ Vide PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 67 y ss.

¹⁷⁸ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *op. ult. cit.*, pp. 77 y ss.

¹⁷⁹ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *op. ult. cit.*, pp. 79 y 80.

¹⁸⁰ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *op. ult. cit.*, p. 80.

¹⁸¹ Puestos de relieve por PITA GRANDAL, A. M., *La Agencia...*, cit., p. 371; a quien siguieron BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria...*, cit., pp. 51-53.

en este caso «el Derecho Administrativo puede, en efecto, optar entre establecer un régimen propio para estas últimas actividades (en cuyo caso, su aplicación es inexcusable para la Administración) o no disponer nada al respecto. En este último supuesto forzoso resulta entender implícita (por conexión) en la capacidad jurídico-pública la correspondiente capacidad jurídico-privada parcial indispensable para el desarrollo de la actividad pública por la Administración»¹⁸⁵.

Todo ello sin perjuicio, no obstante, de que si la AEAT decidiera provisionarse de aquellos bienes y servicios estrictamente indispensables para el cumplimiento de su fin institucional a través de sociedades mercantiles¹⁸⁶ que, en cuanto tales, actuarían en el mercado como cualquier otro tipo de empresa cuyo objeto social fuera la dación de bienes similares a los consumidos por la AEAT, serían desde luego inmediatamente aplicables en el régimen jurídico de dichas sociedades las normas de Derecho Comunitario –artículos 90 y 92 del Tratado de la Comunidad Económica Europea– que atañen tanto a las empresas públicas como a las privadas y que tratan de garantizar la existencia de la libre competencia y la igualdad de todos los sujetos que actúan en el mercado, comprendido dentro del ámbito territorial de los Estados miembros integrantes de la Comunidad Europea¹⁸⁷. Siendo ello así, las normas comunitarias, singularmente las que regulan el régimen de las ayudas públicas y las que aseguran la transparencia en las contrataciones, que vedan cualquier clase de medidas estatales que distorsionen la competencia¹⁸⁸, alcanzarían plenamente a esas

¹⁸⁵ Así, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...*, cit., pp. 81 y 82, indicando, además, que esa utilización instrumental por la Administración del Derecho Privado lo exige «tanto la imposibilidad del absurdo de la atribución de potestades-competencias administrativas en condiciones que hacen impracticable su ejercicio, como la procedencia de la integración del Derecho Público exorbitante (especial) con el Derecho Privado común. Pero la razón última no es otra que la expuesta en el Derecho alemán por W. BROHM: para provisionarse de bienes y servicios no precisa la Administración de ninguna posición jurídica especial o exorbitante, por lo que –de no poder autoabastecerse o no proceder recurrir a mecanismos jurídico-públicos de obtención (por ejemplo, expropiación)– dicha provisión debe quedar remitida justamente al mercado».

¹⁸⁶ Con lo cual resultaría de aplicación analógica el artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, que prevé como forma privada de gestión directa de servicios públicos la que tiene lugar a través de sociedad mercantil. Pues, como ha señalado PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, t. I, «Parte General», 7.ª ed., ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 483, la regulación de régimen local acerca de las formas de gestión de los servicios públicos son aplicables a la Administración del Estado. Para un análisis de las fórmulas de gestión a través de entidades societarias en el ámbito local, vide MARTÍN MATEO, R., «Los servicios locales. Especial referencia a la prestación bajo fórmulas societarias», en *Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica*, núm. 255-256, 1992, pp. 459 y ss.

¹⁸⁷ Pues tales sociedades llenarían los requisitos de orden material señalados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 12 de julio de 1984, para determinar cuándo nos encontramos ante una empresa, en nuestro caso pública: a saber, en primer lugar, que la actividad desarrollada por los poderes públicos sea la de dación de bienes y servicios al mercado, sin interesar la forma jurídica asignada; y, en segundo lugar, es preciso que dicha actividad presente una influencia dominante de los poderes públicos, concepto este último que se entiende como comprensivo tanto del Estado como de los demás organismos públicos. Para el concepto de empresa pública y un análisis de la resolución citada, vide SERNA BILBAO, N. de la, *La privatización...*, cit., pp. 243 y ss.

¹⁸⁸ Sobre los regímenes de la competencia y de las ayudas públicas a que están sometidas las empresas públicas de acuerdo con el Derecho Comunitario, vide SERNA BILBAO, N. de la, *La privatización...*, cit., pp. 255 y ss., en cumplimiento del principio de neutralidad frente al sistema de propiedad pública o privada –artículo 222 del Tratado de la Comunidad Económica Europea–; sobre ello, vide, igualmente, ESCUÍN PALOP, V., «Derecho Administrativo, Derecho Mercantil y Derecho Comunitario...», cit., en AA.VV., *Estudios de Derecho Mercantil...*, cit., pp. 1047 y ss.

sociedades mercantiles creadas o participadas por la AEAT por el hecho de actuar en el tráfico mercantil en igual situación que los demás empresarios.

Concurrencia, pues, con los demás empresarios que debe presidir todas aquellas actuaciones de la AEAT que excedan de su giro o tráfico jurídico público, consistente en el ejercicio de las potestades-competencia de aplicación del sistema tributario. Y concurrencia que, curiosamente y de modo a nuestro entender más que discutible, se ha querido excluir por el artículo 58.dos de la reciente Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en la actividad de «desarrollo y venta de programas o aplicaciones informáticas destinados a la generación por ordenador de declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones ajustadas a los modelos y características técnicas aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, así como el diseño, impresión, distribución y venta de los impresos»; pues en virtud del mencionado precepto, el desarrollo de esas actividades, cuando así se determine a través de una Orden del Ministro de Economía y Hacienda, «corresponderá en exclusiva a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien podrá realizar tales actividades directamente o por medio de contrato o Convenio»¹⁸⁹. Nos encontramos, como vemos, ante una auténtica reserva al sector público de actividades que, al menos en alguno de los supuestos mencionados –como singularmente la venta de programas informáticos para la realización de declaraciones–, tienen un genuino carácter empresarial. La reserva al sector público de actividades económicas o empresariales, que ciertamente el artículo 128.2 CE permite mediante ley para los recursos o servicios esenciales, expresa la tensión entre la libertad constitucional de acceso al ejercicio de este tipo de actividades (art. 38 CE) y las exigencias de interés general concretadas en servicios esenciales¹⁹⁰. Dicha posibilidad de reserva al sector público de recursos o servicios esenciales excepciona, además, la lógica de libre concurrencia propia de las actividades empresariales que se deriva del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Económica Europea. Por esta razón, la reserva en régimen de monopolio o sobre la base de derechos exclusivos o especiales, debe venir amparada, según los órdenes constitucional y comunitario europeo, por razones de interés general; razones que toman cuerpo en los servicios de «interés económico general» de que habla

¹⁸⁹ Estableciéndose, además, en el artículo 58. tres de la citada Ley 13/1996 un régimen sancionador. En efecto, de conformidad con este precepto: «La distribución, venta o comercialización de los programas y aplicaciones informáticas o de los impresos a que se refiere el apartado dos anterior, no mediando contrato o Convenio con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, será considerada infracción grave y sancionada con multa de 150.000 a 1.000.000 de pesetas».

¹⁹⁰ En este sentido, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración*, cit., pp. 35-36. De manera que, como dice GIMENO FELIU, J. M., «Sistema económico y derecho a la libertad de empresa “versus” reservas al sector público de actividades económicas», en *RAP*, núm. 135, 1994, p. 151, el derecho constitucional de libertad de empresa se erige como un límite infranqueable frente a una política generalizada de reservas de actividades económicas en favor del sector público.

el artículo 90.2 del mencionado Tratado, y que suelen identificarse aproximadamente con lo que en Francia son los llamados servicios públicos industriales y comerciales: agua, energía, transportes, correos y telecomunicaciones. Todos ellos servicios públicos en los cuales la competencia se subordina al cumplimiento de la misión específica de dichas empresas¹⁹¹.

Siendo ello así, si la sustracción —como consecuencia de la reserva al sector público (art. 128.2 CE)— de áreas económicas a la dualidad de posibles y simultáneas intervenciones públicas y privadas tiene un marcado carácter excepcional¹⁹², parece cuando menos dudoso encontrar cuáles son las razones de interés general que justifican que el sector privado no pueda proceder a la distribución, venta o comercialización de los programas y aplicaciones informáticas destinados a la realización de declaraciones-liquidaciones que deben presentar los obligados tributarios para el cumplimiento de su constitucional deber de contribuir¹⁹³.

III. CONCLUSIÓN: LA AEAT ES UN ORGANISMO AUTÓNOMO, CON DEPENDENCIA INSTRUMENTAL DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, REGIDO BÁSICAMENTE EN SU ORGANIZACIÓN Y ACTIVIDAD POR EL DERECHO PÚBLICO

La conclusión enunciada en el epígrafe que encabeza estas líneas se sustenta en el análisis anteriormente realizado de las normas que regulan la estructura y el funcionamiento de la AEAT; análisis que demuestra que es el Derecho Público el sector del ordenamiento que rige los aspectos más relevantes de dicha entidad,

¹⁹¹ En este sentido, JIMÉNEZ-BLANCO, A., *La ordenación de la economía*, en PAREJO ALFONSO, L. JIMÉNEZ-BLANCO, A./ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Manual de Derecho Administrativo*, 4.ª ed., vol. II, ed. Ariel, Barcelona, 1996, p. 161.

¹⁹² Así, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *Derecho Administrativo Económico*, ed. La Ley, Madrid, 1988, p. 251; en este mismo sentido, GIMENO FELIU, J. M., *Sistema económico y derecho a la libertad de empresa...*, cit., p. 174, afirmando que esa excepcionalidad se basa en que nuestra Constitución consagra un sistema de economía social de mercado en el que conviven, en régimen de igualdad, el sector público y el sector privado, y las reservas al sector público suponen justamente una mutación de la estructura concebida sobre el poder económico, debido al trasvase de recursos del sector privado al sector público. Y es que, en el fondo, se sustituye la competencia por su polo antagónico: el monopolio.

¹⁹³ Sobre todo, cuando la interpretación del Tribunal Constitucional sobre qué sean los «recursos o servicios esenciales» del artículo 128.2 CE se conecta bien con los recursos naturales —aguas, bosques, minas, etc.— o con actividades industriales o mercantiles de las que se deriven prestaciones vitales o necesarias para la vida de la comunidad (SSTC 1/1981 y 26/1981). (Vide, para esta jurisprudencia MARTÍN RETORTILLO, S., *Derecho Administrativo Económico*, t. I., cit., pp. 253 y ss.). Y si, finalmente, se pretende llevar a efecto la reserva de sector público comentada a través de la Orden ministerial de que habla el artículo 58. dos de la Ley 13/1996, no se olvide, como subraya GIMENO FELIU, J. M., *Sistema económico y derecho a la libertad de empresa...*, cit., p. 165, que los particulares pueden oponer al legislador su derecho subjetivo a la libertad de empresa, siempre y cuando la medida de intervención estatal no esté amparada en la satisfacción del interés general o dicha medida sea desproporcionada afectando al contenido esencial de la libertad de empresa.

que por ello sería encuadrable dentro de la categoría que la reciente LOFAGE —en su artículo 45— denomina organismos autónomos: entes instrumentales cuya organización y actividad disciplinan normas jurídico-públicas.

En efecto, la atribución de personalidad jurídica a la AEAT convierte, en primer lugar, a este ente de Derecho Público —como sucede en cualquier otro ejemplo de Administración instrumental— en centro de imputación de las relaciones jurídicas —en suma, de derechos y obligaciones— que pueda entablar con terceros, lo que redundará indudablemente en la agilización de la gestión; y, en segundo lugar, dicha atribución constituye el pretexto para conferir a la AEAT un estatuto singular, más flexible, respecto del que rige la organización y el funcionamiento de la Administración General del Estado, con el fin de que aquélla pueda conseguir los fines que el ordenamiento le ha encomendado con un grado mayor de eficacia.

En esta misma línea, la afirmación de la exposición de motivos de la derogada LEEA, en el sentido de que «aun en los casos en que dichas entidades (institucionales) gozan de personalidad distinta del Estado, no se trata de personas independientes del mismo», sigue desde luego teniendo plena vigencia en el caso de la AEAT. Pues, si bien se mira, la relación de instrumentalidad que une al Ministerio de Economía y Hacienda con la AEAT asegura en buena medida que el cumplimiento del fin institucional de esta última no quede completamente desvinculado de la dirección política que imprima el titular del citado Ministerio; ello se consigue a través del libre nombramiento y remoción del personal directivo de la AEAT, que es el mecanismo jurídico más efectivo en orden a garantizar la «corriente de fidelidad» entre el ente matriz y el ente institucional, lo que excluye *a radice* la consideración de la AEAT como Administración independiente.

Por otro lado, en cuanto a los medios personales de los que se vale la AEAT para el cumplimiento de sus fines, debemos destacar que, aun cuando el artículo 103 de la Ley 31/1990 admite la doble condición funcional y laboral de dicho personal —circunstancia, por lo demás, legitimada por la STC 99/1987—, lo cierto es que queda debidamente garantizado que la realización de funciones públicas esté a cargo de un personal sujeto a un estatuto funcional, acatando así la doctrina contenida en la sentencia citada. Y es que, en realidad, las especialidades que a este respecto presenta el estatuto singular de la AEAT se circunscriben, exclusivamente, a los aspectos gerenciales de la función pública —competencia de la AEAT para elaborar y aprobar sus propias relaciones de puestos de trabajo, establecimiento del régimen de acceso a las especialidades y escalas que se le adscriben, etc—. Aspectos estos últimos ciertamente de gran relevancia para que la AEAT pueda desarrollar una política de personal autónoma y eficaz por atender en mayor medida a las necesidades reales de la organización, pero que no afectan al

desempeño de la función tributaria, porque nada sustancial dicen respecto al Estatuto del personal funcionario de la AEAT, que se rige por las mismas normas que aquel personal que presta sus servicios en la Administración General del Estado.

Asimismo, el régimen presupuestario de la AEAT manifiesta, de un lado, la plena integración de este organismo en la Administración pública y, de otro, respeta los principios presupuestarios constitucionalizados en el artículo 134 de la norma fundamental. De este modo, para empezar, la estructura del presupuesto de la AEAT se adapta a los criterios que el Ministro de Economía y Hacienda aprueba anualmente de acuerdo con lo previsto en el artículo 52 LGP: estructura que, además, se pliega a los mismos criterios señalados para la Administración General del Estado y sus organismos autónomos, haciendo posible la consolidación del presupuesto de la AEAT con la de estos últimos; lo que resulta completamente lógico, si se tiene presente que la AEAT, como consecuencia de la naturaleza de su fin institucional, no debe elaborar los Programas de Actuación, Inversión y Financiación, previstos para las sociedades estatales que cuentan con presupuestos de explotación y capital, al realizar actividades comerciales e industriales dentro de la dinámica propia del mercado. Igualmente, y a diferencia de las sociedades estatales y entes públicos en general que realizan actividades empresariales, la aprobación que realiza el Parlamento del presupuesto de la AEAT comprende la totalidad de los gastos que en el ejercicio puede realizar este Ente público, por lo que el principio constitucional de unidad presupuestaria se encuentra totalmente satisfecho (art. 134.2 CE); ello es así pese a que el Estatuto singular de la AEAT prevea la controvertida transferencia procedente de un porcentaje de la recaudación obtenida, pues tal transferencia no es expresión sino de un crédito ampliable que, como tal, ha de estar taxativamente contemplado en la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado. Por fin, tanto la intervención del Tesoro Público en la ejecución del presupuesto de la AEAT como el control financiero a cargo de la Intervención Delegada en la AEAT de la Intervención General de la Administración del Estado –unido, además, al control externo que ejerce el Tribunal de Cuentas sobre la actividad financiera de aquélla–, garantizan convenientemente la sujeción al principio de legalidad presupuestaria de las actuaciones de la AEAT, con lo que se demuestra la improcedencia de cualquier acusación de «huida del Derecho Público» en esta materia.

«Huida del Derecho Público» que, por otra parte, pretendidamente también se producía en otra de las funciones logísticas o mediales desplegadas por la AEAT, cual es la contratación que ésta lleva a cabo para provisionarse de los bienes y servicios indispensables para el funcionamiento cotidiano de la organización. Pues bien, si la inicial sumisión de dicha contratación al Derecho Privado podía seguramente ser contrarrestada con eficacia mediante las disposiciones de Derecho Comunitario

o los propios principios constitucionales adecuadamente manejados por la jurisprudencia –a través de técnicas sobradamente conocidas como la de los actos separables–, tras la aprobación de la Ley 13/1995, de Contratación de las Administraciones Públicas, el debate sobre una sedicente «huida al Derecho Privado» en la contratación de la AEAT ha perdido todo interés, habida cuenta de la aplicación plena de la Ley 13/1995 a los contratos suscritos por aquélla.

Por fin, tanto el régimen de los bienes patrimoniales –propios y adscritos– y dominiales de la AEAT, como las normas por las que se regula la responsabilidad patrimonial en que aquélla pueda incurrir en el ejercicio de sus funciones, se inscriben en el Derecho Público. Y también este sector del ordenamiento es el que disciplina, como no podía ser menos, el cumplimiento del fin institucional de la AEAT: desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios. Fin institucional cuya satisfacción no puede ser encomendada a sociedades mercantiles constituidas o participadas por la AEAT, ya que de nuestro orden constitucional son deducibles ciertas exigencias bien precisas que limitan la potestad organizatoria del legislador y también la de los entes públicos, y que impedirían que se confiriera a un sujeto privado la realización de la función tributaria; ello sin perjuicio de que tales sociedades mercantiles estuvieran a cargo de funciones auxiliares o colaterales –en ningún caso, eso sí, que implicaran ejercicio de autoridad– a la aplicación de los tributos y que las mismas respetaran, lógicamente, las normas comunitarias referidas a la libre competencia de los sujetos que actúan en el mercado.

IV. LA AEAT COMO ÓRGANO DE COLABORACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL Y LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LAS CORPORACIONES LOCALES; EN ESPECIAL, LÍMITES Y POSIBILIDADES DE UNA «ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTEGRADA»

A) INTRODUCCIÓN

Para tener una imagen completa de la organización y el régimen jurídico de la AEAT, es preciso definir la posición institucional de esta entidad dentro del complejo sistema de relaciones de coordinación y de cooperación que el ordenamiento prevé entre la Administración tributaria central –de la cual la propia AEAT es parte significativa– y las Administraciones tributarias de las Comunida-

des Autónomas y las Corporaciones locales. Este análisis tiene como punto de referencia fundamental el apartado uno, número 5, del artículo 103 de la Ley 31/1990, que encomienda a la AEAT «desarrollar los mecanismos de coordinación y colaboración con las instituciones comunitarias, las Administraciones tributarias de los países miembros de la Comunidad Económica Europea y con las otras Administraciones tributarias nacionales o extranjeras que resulten necesarios para una eficaz gestión de los sistemas tributarios nacional y aduanero en su conjunto».

El análisis que nos proponemos debe tener presente un dato elemental de carácter general, pero no por ello menos importante, cual es el de la exigencia de orden constitucional, que incumbe a la AEAT como parte de la Administración central, consistente en que todas las actuaciones de dicha organización se inspiren en el principio de colaboración. Un principio que, aun cuando no explícitamente dispuesto en la Constitución, ha sido considerado por el Tribunal Constitucional «implícito en la propia esencia de la forma de organización territorial del Estado que se implanta en la Constitución y que, por ello, no es menester justificar en preceptos concretos» (STC 18/1982, F.J. 14). Su misión general, en términos semejantes a la que desempeña el principio de la «Bundestreue» o lealtad federal en la República Federal de Alemania, es la de presidir el entero sistema de relaciones que se establece entre las diversas instancias en el ejercicio de sus poderes e inspirar la actitud que deben mantener todas ellas en su relación recíproca, constituyendo una especie de «ética institucional objetivizada» de la que nacen ciertas obligaciones y deberes respecto de la actitud y el comportamiento de las distintas instancias de gobierno en su trato mutuo ¹⁹⁴.

Pues bien, interesa definir, como decimos, la posición institucional de la AEAT en orden a actualizar ese mandato general de colaboración a través del examen de los distintos mecanismos jurídicos previstos a tal fin en el ordenamiento. Para ello, analizaremos en primer lugar la capacidad jurídica de la AEAT para suscribir Convenios de colaboración con las otras Administraciones tributarias territoriales. Asimismo, a continuación, nos detendremos en el examen de la naturaleza y de las funciones de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y de los Consejos Territoriales de Dirección de la Gestión Tributaria; órganos que, integrados en la estructura de la AEAT, han sido recientemente creados por los artículos 33 y 34, respectivamente, de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de

medidas fiscales complementarias. Dichos órganos han venido a sustituir, aunque teniendo parecidas funciones, a los órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la AEAT para la gestión del IRPF, que estaban previstos en el apartado tres bis del artículo 103 de la Ley 31/1990, que fue añadido, como se sabe, por el apartado tres del artículo 103 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994 –apartado hoy derogado por el artículo 35 de la citada Ley 14/1996–, con el fin de dar cumplimiento al Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de octubre de 1993, que a su vez estableció la participación de las Comunidades Autónomas en el 15 por 100 de la recaudación obtenida por el IRPF en sus respectivos ámbitos territoriales.

Finalmente, y de modo muy especial, examinaremos las posibilidades jurídicas de llevar a la práctica la propuesta recientemente formulada –en el marco de una reforma sustancial, inspirada en el principio de la corresponsabilidad fiscal, del sistema vigente de financiación autonómica ¹⁹⁵– de creación de una «Administración tributaria integrada», que se configuraría como una especie de Administración mixta, al estar participada y codirigida por representantes de la Administración tributaria central y de las Comunidades Autónomas, para la gestión conjunta de los sistemas tributarios de ambos niveles de gobierno territorial.

B) LA CAPACIDAD DE LA AEAT PARA SUSCRIBIR CONVENIOS CON OTRAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Uno de los principales instrumentos que debe dar cauce a la colaboración entre la instancia central y las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales son los convenios, cuya regulación se encuentra recogida en el artículo 6 de la LRJAP y PAC ¹⁹⁶. La capacidad jurídica de la AEAT para celebrar convenios deriva del ya citado apartado uno, número 5, del artículo 103 de la Ley 31/1990, que, como ya nos consta, atribuye a la AEAT, «en el ámbito de sus competencias, desarrollar los mecanismos de coordinación y colaboración (...) con otras Administraciones nacionales o extranjeras para una eficaz gestión de los sistemas tributarios nacional y aduanero en su conjunto». Como consecuencia de estos convenios, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno, número 2, del último precepto citado, a la AEAT se le puede encomendar la gestión de «recursos de otras Administraciones Públicas nacionales y de las Comunidades

¹⁹⁴ Cfr. ALBERTI ROVIRA, E., «Relaciones entre las Administraciones públicas», en AA.VV. (dir. LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas...*, cit., p. 43.

¹⁹⁵ Nos referimos a AA.VV., «Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas», *op. cit.*

¹⁹⁶ Precepto que por primera vez, como ha señalado ALBERTI ROVIRA, E., *Relaciones...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley...*, cit., pp. 62 y 63, institucionaliza esta figura, otorgándole unos perfiles más claros y seguros.

Europeas». En el ámbito específico de la gestión recaudatoria, el artículo 4.6 del mismo RGR dispone que «La Agencia Estatal de Administración Tributaria realizará las actuaciones de colaboración en la gestión recaudatoria propia de otras Administraciones Públicas que establezcan las leyes. En su caso, la Agencia establecerá los procedimientos para llevar a cabo dichas actuaciones»¹⁹⁷.

Ahora bien, los convenios que suscriba la AEAT no pueden suponer «la renuncia a las competencias propias de las Administraciones intervinientes»¹⁹⁸, como se encarga de recordar el artículo 8.1 de la LRJAP y PAC, que expresa el principio de indisponibilidad de las competencias (STC 96/1986, F.J. 3). Renuncia que cabría plantearse si se está produciendo, de hecho, en bastantes de los numerosos convenios de prestación de servicios suscritos entre la AEAT y varias Comunidades Autónomas en materia de recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de Derecho Público propios de estas últimas; en la medida en que el artículo 19.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y los correspondientes Estatutos de Autonomía atribuyen a las Comunidades Autónomas la función recaudatoria de sus propios tributos y dichos convenios, pese a establecer períodos de vigencia anuales, quedan prorrogados tácitamente salvo denuncia expresa de alguna de las partes intervinientes en los mismos¹⁹⁹. La renuncia, en fin, tendría lugar a través del expediente previsto en el artículo 4.3 del RGR, según el cual «La Agencia Estatal de Administración Tributaria se encargará de la gestión recaudatoria de los recursos de Derecho Público de otras Administraciones Públicas nacionales cuando dicha gestión se le encomiende en virtud de Ley o por convenio».

Precisamente por ello, para evitar los posibles problemas que puede plantear el recurso generalizado a la vía convencional desde el punto de vista del principio de irrenunciabilidad de las competencias, parece conveniente ensayar algún mecanismo

de colaboración que, al tiempo que involucre más directamente a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales en la administración de los tributos, sea plenamente respetuoso con el orden competencial establecido tanto en la norma fundamental como en el bloque de la constitucionalidad. Justamente en esta línea se enmarcan los órganos de participación que son objeto de estudio en el siguiente epígrafe.

C) LOS ÓRGANOS DE PARTICIPACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL

Como resultado del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de octubre de 1993, sobre procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal, el artículo 95 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, atribuyó a las Comunidades Autónomas la competencia sobre el 15 por 100 del rendimiento procedente de la recaudación obtenida por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cada territorio autonómico²⁰⁰. En ese mismo Acuerdo se convino una medida seguramente complementaria de la anterior: la participación de las Comunidades Autónomas en la AEAT para la gestión del citado impuesto, lo que se tradujo en la introducción por el apartado tres del artículo 103 de la citada Ley 21/1993 de un nuevo apartado –el tres bis– en el artículo 103 de la Ley 31/1990. De esta manera, por medio de esa modificación se crearon los órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se constituyen a nivel central por una comisión mixta y a nivel territorial por un órgano de relación por cada Comunidad Autónoma

¹⁹⁷ Para dar una idea de la importancia de esta fórmula de colaboración *vide* AGENCIA TRIBUTARIA. *Balance de Gestión. Año 1994*, Madrid, 1995, p. 45, donde se puede ver que el importe total del cargo a recaudar por la AEAT en vía ejecutiva correspondiente a deudas de otros entes públicos, que se obtiene de agregar a lo emitido en el año el importe pendiente del ejercicio anterior, ascendió a 184.746 millones de pesetas, es decir, cerca del 15 por 100 del cargo total.

¹⁹⁸ Como destaca ALBERTI ROVIRA, E., *Relaciones...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M., *La nueva Ley...*, cit., pp. 63 y 64, las partes intervinientes en los convenios «no podrán adquirir más poderes que aquéllos que les asigna el bloque de constitucionalidad, ni podrán renunciar a los propios en beneficio de otra instancia. La alteración de la distribución constitucional y estatutaria de competencias juega, en definitiva, como un límite absoluto de la capacidad de las partes para actuar, y, consiguientemente, también para actuar mediante contrato. Los convenios, pues, no pueden tener por función la modificación de la distribución de competencias».

¹⁹⁹ A título meramente ejemplificativo, podemos citar el convenio de prestación de servicios, suscrito el 25 de enero de 1993, entre la AEAT y la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de Derecho Público propios de dicha Comunidad. En este convenio las partes reconocen, pese a todo, que «La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, atribuye a las mismas la competencia en materia de recaudación de sus propios tributos (...) sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado. Dicha competencia también queda atribuida a la Comunidad Autónoma de Aragón por el artículo 60 de su Estatuto de Autonomía, aprobado por Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto».

²⁰⁰ Medida criticada por ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas», en *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, octubre 1992/marzo 1993, pp. 486-487, ya que, por un lado, violenta la variable de esfuerzo fiscal al tratarla aisladamente, ya que esa es una de las variables presentes, entre otras, en el artículo 13.1 b) de la LOFCA, a efectos del cálculo de la participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos; de otra parte, la medida no es satisfactoria desde el punto de vista de la corresponsabilización de las Comunidades Autónomas en la obtención de los recursos necesarios para atender sus crecientes necesidades financieras; también es crítico HUCHA CELADOR, F. de la., «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española», en *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, octubre 1992/marzo 1993, p. 453, puesto que no es lógico ligar corresponsabilidad fiscal y territorialización de los ingresos tributarios sin hacer referencia a la asunción de competencias normativas autonómicas sobre los recursos generados en su territorio. En términos similares, RAMALLO MASSANET, J., «Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal, en Autonomías», *Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 20, 1995, pp. 20 y 21, que señala que «a partir de este momento la corresponsabilidad fiscal deja de ser entendida como participación en la toma de decisiones y por lo tanto como instrumento vinculado al principio de autonomía». Referencias a las etapas que ha atravesado el proceso de financiación autonómica y, más en particular, al Acuerdo, al que aludimos en el texto, tomado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en RAMALLO MASSANET, J./ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Sistemas y modelos de financiación autonómica», en *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 15, 1995, pp. 9 y ss.; más notas críticas al repetido Acuerdo en ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Los recursos de las Comunidades Autónomas», en *Cuadernos y Debates*, Serie menor, núm. 8, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.

de régimen común²⁰¹. Y tales órganos, finalmente, han sido sustituidos por los ya mencionados Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria. Estos últimos órganos, que cumplen una función similar a los anteriores órganos de participación regulados en la Ley 21/1993, han sido introducidos por los artículos 33 y 34, respectivamente, de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias; al tiempo que el artículo 35 de esta Ley deroga el artículo tres bis que fue introducido en el Estatuto de la AEAT por la ya citada Ley 21/1993. Con ello se da cumplimiento al Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, que como se sabe establece un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001 y ha plasmado en la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de Modificación Parcial de la LOFCA y en la ya mencionada Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Pues bien, de la lectura de los artículos 33 y 34 de la Ley 14/1996 se deduce sin dificultades que nos encontramos ante un órgano mixto de carácter deliberante y consultivo, que podría ser incluido dentro de la categoría constituida por las Conferencias Sectoriales²⁰², actualmente reguladas en el artículo 5 de la LRJAP y PAC y anteriormente previstas en el artículo 4 de la Ley de Proceso Autonómico, también como instrumentos al servicio de la colaboración entre la Administración Central y las de las Comunidades Autónomas.

En efecto, estos órganos de participación, según los citados artículos 33 y 34 de la Ley 14/1996, carecen de cualquier tipo de competencia decisoria, toda vez que las funciones de aquella Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria —dependiente directamente del Presidente de la AEAT e integrada por seis representantes de la AEAT, dos de los demás centros dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y por un representante de cada una de las quince Comunidades Autónomas de régimen común— se limitan a «realizar los estudios que resulten procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal y elaborar criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los demás tributos cedidos y de las relativas a su gestión»; «diseñar la política general de gestión del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas» y «establecer criterios uniformes de actuación, así como para la coordinación gestora e intercambio de información» entre las Haciendas de las Comunidades Autónomas y de la Administración Central²⁰³. A dichas competencias ha sumado el artículo 32 de la, «Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social —por el que se modifican los artículos 33 y 34 de la Ley 14/1996— la de «analizar e informar los anteproyectos de Ley que modifiquen la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los demás tributos cedidos. A estos efectos, la Administración General del Estado y las Autónomas se comunicarán mutuamente, por intermedio de la Secretaría Técnica Permanente de la Comisión y con la suficiente antelación, los referidos anteproyectos».

Por su parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la Ley 14/1996, existirán, integrados en la estructura de la correspondiente Delegación Especial de la AEAT, los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, que estarán integrados por tres representantes de la AEAT y dos de la respectiva Comunidad Autónoma; un representante de la AEAT será el Delegado especial de la misma, quien presidirá el Consejo Territorial. Las atribuciones de esos Consejos son similares, pero a nivel territorial, a las que desempeña la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria.

Estamos, pues, ante órganos mixtos, que sirven como plataformas de encuentro entre las Administraciones Central y de las Comunidades Autónomas para el estudio, análisis, informe o diseño de políticas que resultan de común interés en este sector de la actuación pública²⁰⁴ y de los que constituye un supuesto paradigmático en el ámbito financiero el Consejo de Política Fiscal y Financiera creado por el artículo 3 de la LOFCA²⁰⁵. Pero órganos mixtos que, en fin, con entera independencia de su valor como instrumentos al servicio de la colaboración y la coordinación, no pueden sustituir a los órganos propios de la AEAT en el ejercicio de sus competencias ni sus decisiones pueden anular las facultades decisorias de estos últimos²⁰⁶; coherentemente con la naturaleza de esos órganos se ha creado por Orden ministerial de 4 de abril de 1997 la Dirección Adjunta de Relaciones con las Comunidades

²⁰¹ Medida en cierto modo ligada, como ha visto RAMALLO MASSANET, J., *Contenido, instrumentos...*, cit., p. 19, a la corresponsabilidad desde el punto de vista de la competencia para la gestión o administración de los impuestos «aunque con resultados prácticos desconocidos».

²⁰² En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Corresponsabilidad fiscal...*, cit., p. 2010.
Sobre el significado y las funciones de las Conferencias Sectoriales, vide MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, t. I., ed. Civitas, Madrid, 1982, pp. 225-228; ALBERTI ROVIRA, E., *Relaciones...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley...*, cit., pp. 59-62.

²⁰³ Unas funciones consultivas y deliberantes que son prácticamente calçadas de las que ostentaban los desaparecidos órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (apartado tres bis del artículo 103 de la Ley 31/1990, en la redacción dada por la Ley 21/1993). Con la diferencia de que tales funciones se circunscribían, exclusivamente, al ámbito de la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y ahora los órganos creados por la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado, han ampliado sus cometidos a todo el elenco de tributos cedidos para cuya elaboración y articulación habrá de escucharse la voz de las Comunidades Autónomas, cumpliendo así su función típica de plataforma de encuentro.

²⁰⁴ Así, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Corresponsabilidad fiscal...*, cit., p. 4011.

²⁰⁵ Ya tempranamente era calificado este Consejo como Conferencia Sectorial por MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, t. I., cit., p. 227; también ALBERTI ROVIRA, E., «Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas», en REDC, núm. 14, 1985, p. 150.

²⁰⁶ En este sentido, y desde una perspectiva general, MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, t. I., cit., p. 226, al señalar que en las Conferencias Sectoriales se salvan «las facultades decisorias sin perjuicio de que se coordinen.

Autónomas y Corresponsabilidad Fiscal; una dirección que depende del Director general de la AEAT para desarrollar las funciones previstas en los artículos 33 y 34 de la Ley 14/1996; por lo demás, el Director adjunto será nombrado por Resolución del Presidente de la AEAT a propuesta conjunta del Director general de la AEAT y del de Coordinación con las Haciendas Territoriales. Y es que los órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la Administración Tributaria Central se adscriben dentro de la categoría de las Conferencias Sectoriales de Participación²⁰⁷, en las que una instancia –en este caso la central– da entrada a otras –las Comunidades Autónomas– en el proceso de decisión de sus propias competencias, pero respetando en todo caso el principio de indisponibilidad de las mismas, formulado por el Tribunal Constitucional, entre otras, en la STC 76/1983, precisamente en relación a los límites expresos de estos órganos que no pueden sustituir las facultades decisorias de las instancias competentes.

En el fondo, a través de estos órganos de participación de las Comunidades Autónomas de lo que se trata –al igual que en otras Conferencias Sectoriales de Participación– es de integrar a aquéllas en un proceso de decisión que, aún moviéndose en el ámbito de competencias de la AEAT, afecta a un interés autonómico, como sin duda lo es –por mencionar un supuesto bien significativo– la competencia sobre la gestión de un tributo, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre el que se les atribuye un porcentaje de recaudación territorializada e incluso ciertas competencias normativas. En el bien entendido que la apertura de la AEAT a la participación de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de las competencias de la primera no altera un ápice el régimen de los acuerdos que se adopten en esos órganos de participación; pues estos acuerdos no sobrepasarán en ningún caso el mero carácter consultivo y la decisión final permanece en manos de la instancia competente por cuanto, de admitirse lo contrario, se estaría atentando al principio de indisponibilidad sobre las competencias.

D) LÍMITES Y POSIBILIDADES DE UNA HIPOTÉTICA «ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTEGRADA»

Como anunciamos al comienzo de este epígrafe, dentro del contexto de una propuesta de reforma sustancial del sistema de financiación de las Comunidades Autóno-

mas en los términos formulados por el Grupo de Estudio constituido a instancias del Consejo de Política Fiscal y Financiera²⁰⁸, debemos hacer referencia al proyecto que allí se contiene sobre la llamada «Administración Tributaria Integrada»: una organización de naturaleza mixta, en la que estarían representadas sin establecer ninguna relación de dependencia, es decir, en pie de igualdad, tanto la Administración tributaria Central como las propias de las Comunidades Autónomas, y cuya función sería la gestión de los tributos que integran ambos niveles de Hacienda Territorial²⁰⁹. Esta propuesta, seguramente debido a las urgencias que han presidido el proceso de elaboración del nuevo modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001, no ha sido discutida ni desde luego se ha llevado a la práctica en los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, con toda probabilidad por razón de los indudables problemas técnicos e incluso, como enseguida veremos, de orden jurídico constitucional que en sí misma la propuesta plantea²¹⁰.

Pero lo que en cualquier caso queremos destacar es que esta nueva organización desarrollaría una función complementaria, aunque indispensable, en la implantación de un nuevo modelo de financiación autonómica que, básicamente, pretende responsabilizar en mucha mayor medida a las Comunidades Autónomas en las decisiones sobre el volumen de ingresos necesario para llevar a buen fin las decisiones de gasto que, a su vez, éstas toman al ejercitar las competencias administrativas estatutariamente atribuidas²¹¹. Pues en el fondo de la propuesta late la idea de la corresponsabilidad fiscal, como mecanismo capaz de superar los problemas derivados del desajuste o asimetría actualmente existente entre una organización política ampliamente descentralizada y un modelo de financiación pública muy centralizado por descansar sustancialmente en la capacidad de la Hacienda del Estado para la obtención de recursos²¹².

²⁰⁸ Concretamente, AA.VV., *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, op., cit.

²⁰⁹ El modelo de «Administración Tributaria Integrada», pese a encontrarse más desarrollado en AA.VV., *Informe...*, op., ult., cit., pp. 157-165, es justo advertir que ya fue anunciado en sus líneas maestras por COSTAS TERRONES, J. C., «Consideraciones en torno de una agencia tributaria única», en *HPE*, núm. 129-2, 1994, pp. 63 y ss., que se mostraba partidario bien de «integrar las Administraciones Autonómicas en la AEAT, o crear *ex novo* un organismo que recogiera todas las competencias tributarias de diversas Administraciones, para, de esta forma, integrar en un único ente la gestión tributaria»; también ÁLVAREZ CORBACHO, X., «Aspectos económicos y fiscales de la Administración única», en *HPE*, núm. 132, 1995, p. 45, aunque éste se limita a apuntar que «por imperativos de racionalidad técnico económica, pensamos que la gestión tributaria debería realizarse actualmente de manera integrada, no en exclusiva por ninguna Administración».

²¹⁰ Como anota ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Corresponsabilidad...*, cit., p. 3990, quien subraya cómo el propio acuerdo quinto de los tomados por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 hace referencia a las urgencias que apuntamos en el texto.

²¹¹ Así, AA.VV., *Informe sobre el actual sistema de financiación...*, cit., pp. 17 y ss.

²¹² Por este motivo, con razón, RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas», en *REDC*, núm. 15, 1985, pp. 68 y ss., señalaba que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, basado en las transferencias desde el Estado, fortalecía la imagen de una «Hacienda autonómica parasitaria» y excesivamente dependiente de la Hacienda del Estado. En este sentido, este

Los actos de ejecución de lo acordado son imputables íntegramente a los territorios responsables»; ALBERTI ROVIRA, E., *Relaciones...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (dir.), *La nueva Ley...*, cit., p. 59, destaca el carácter exclusivamente deliberante y consultivo de estos órganos mixtos que constituyen las Conferencias Sectoriales.

²⁰⁷ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Corresponsabilidad...*, cit., p. 4012.

Siguiendo la clasificación de ALBERTI ROVIRA, E., *Relaciones...*, cit., pp. 59 y ss., tenemos a las Conferencias Sectoriales de Participación frente, por un lado, a las Conferencias de mera deliberación, consulta o análisis y, de otro, a las Conferencias de coordinación en las que la Administración Central aparece investida de una competencia coordinadora que la habilita para imponer unilateralmente a las Comunidades Autónomas determinados métodos de actuación.

Porque, según se justifica en la propuesta a que hacemos referencia, un sistema de financiación así configurado trae consigo el que las Comunidades Autónomas, excesivamente dependientes de las transferencias provenientes de los Presupuestos Generales del Estado, presionen sobre la Administración Central en búsqueda de mayores recursos; con lo cual aquéllas, o bien limitan el ejercicio de su autonomía administrativa por falta de medios financieros o bien recurren al endeudamiento —con el déficit subsiguiente en la mayoría de los supuestos— de manera que se desplaza o incluso agrava el problema²¹³. Todo ello sin perjuicio, además, de los efectos perniciosos de este sistema sobre los mecanismos de decisión política, ya que los ciudadanos no pueden poner en relación los servicios públicos recibidos con los pagos impositivos efectuados²¹⁴.

autor llamaba la atención sobre el hecho de que «un mayor volumen de gasto público decidido por las Comunidades Autónomas, conforme a un proceso de creciente descentralización del gasto público que se aprecia desde 1981, no vaya acompañado de una correlativa asunción por parte de la Hacienda de las Comunidades Autónomas de una mayor «responsabilidad fiscal» sobre los medios para financiar dicho gasto, corriendo el peligro de convertirse en una «Hacienda de transferencias».

²¹³ Como se destaca en AA.VV., *Informe...*, cit., p. 23 y pp. 57 y ss., la excesiva dependencia que tienen las Comunidades Autónomas de las transferencias provenientes del Estado ocasiona la rigidez del sistema de financiación actual; rigidez que, unida al reducido coste político de la deuda —que oculta la carga tributaria a corto plazo y la traslada hacia el futuro—, conduce la política presupuestaria de las Comunidades Autónomas al déficit por la acumulación de deuda.

Pues con esta estructura de financiación no es extraño que la necesidad de recursos adicionales acabe gravitando, de una u otra forma, sobre el Presupuesto de la Hacienda Central; sobre lo que ya anticipadamente llamaba la atención RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Una reflexión...*, cit., pp. 70 y 71, puesto que «una Administración a la que se encomienda la decisión de gastar los recursos públicos, pero no recaudarlos, propende más fácilmente a la expansión incontentida del gasto público y a tomar a su cargo demandas sociales de prestación de bienes y servicios públicos que luego resulta incapaz de financiar y cumplir, tendiendo, por consiguiente, a desplazarlos sobre aquel nivel de gobierno (el Estado) donde residen las fuentes de financiación».

En efecto, como indican AA.VV., *Informe...*, cit., pp. 57 y ss., el margen que permiten los tributos cedidos es limitado y la otra fuente de financiación importante es la participación en los ingresos del Estado. Esta notoria asimetría entre el enorme poder para decidir los gastos que tienen las Comunidades Autónomas y su nula autonomía financiera está en el fondo de la mayor parte de los problemas y dificultades surgidos. Por contra, un sistema de financiación basado en la corresponsabilidad fiscal acarrea importantes ventajas en orden a dotar de estabilidad y coherencia los procesos de toma de decisiones en la actividad financiera desplegada por los entes públicos. Así, en primer lugar, la obligación de autofinanciarse puede operar como restricción moderadora de los deseos de gasto y, por tanto, habrá de contribuir a que las decisiones financieras de las Haciendas Autonómicas se adopten en contextos equilibrados y económicamente consistentes. En segundo término, asumir la responsabilidad de obtener los ingresos constituye la esencia de la autonomía financiera, lo que puede contribuir a que la autonomía política de las Comunidades Autónomas alcance su plenitud.

²¹⁴ Y es que, como se pone de relieve en AA.VV., *Informe...*, cit., p. 23, el actual sistema de financiación autonómica «dificulta las relaciones entre los diferentes niveles de Hacienda, puesto que como las Comunidades Autónomas no tienen autonomía, la Hacienda Central aparece ante los ojos de los ciudadanos como aquella que niega los recursos y las demandas para nuevos servicios».

Con todo, sobre este peligro ya advertía hace algún tiempo RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Una reflexión...* cit., pp. 71 y 72, cuando destacaba que «cuanto más se separe la decisión del gasto público de la decisión sobre su financiación, más se fortalece la creación por parte de los gobernantes de «ilusiones financieras e incluso políticas» en los ciudadanos contribuyentes, al hacerlos menos conscientes del coste de los bienes y servicios públicos que reciben. En efecto, al financiarse el aumento del gasto público de las Comunidades Autónomas con recursos procedentes de otro nivel de gobierno (el Estado) no habrá en el juicio de los ciudadanos contribuyentes de la Comunidad Autónoma una correcta apreciación del coste impositivo que representa el nivel de gasto asumido por este nivel de gobierno. Y tras ese efecto de ilusión financiera, que oscurece el análisis coste-beneficio, es más fácil para los políticos o gobernantes de las Autonómicas ocultar los defectos de una mala administración o gestión de los servicios

De este modo, el centro de gravedad del sistema propuesto por el Grupo de Estudio estaría situado en los llamados «tributos compartidos», que serían la auténtica expresión del mayor grado de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas a la que aspira el modelo en orden a la consecución de una mayor descentralización de los ingresos, acompañada al importante nivel de descentralización del gasto alcanzado a estas alturas por el Estado autonómico; en la medida en que sería cada Comunidad Autónoma la responsable en primer lugar de conseguir, de sus propios ciudadanos, los ingresos públicos necesarios para el normal ejercicio de sus competencias²¹⁵. Dichos «tributos compartidos» o «impuestos propios armonizados», que no excluirían desde luego el ineludible complemento constituido por el establecimiento de las correspondientes transferencias niveladoras interterritoriales demandadas por el principio de solidaridad²¹⁶, no son más que recargos sobre la base imponible de un impuesto estatal²¹⁷, cuyo importe se

públicos y del aumento del gasto público que ello provoca, al ser financiados en su mayor parte con recursos que «sus» contribuyentes (y electores) ni ven, ni pagan directamente a su Comunidad Autónoma». En términos parecidos, RAMALLO MASSANET, J., «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», en *REDF*, núm. 60, 1988, pp. 507 y ss., indicando que un sistema basado en la participación en tributos ajenos «oculta en mayor medida a los ojos —y valoraciones políticas— de los ciudadanos el coste real de los servicios públicos del ente que dispone de esta financiación ya que no se corresponde con decisiones tomadas por sus representantes».

Desde una perspectiva de Hacienda Pública, MONASTERIO ESCUDERO, C./SUÁREZ PANDIELLO, J., *Manual de Hacienda Autonómica y Local*, ed. Ariel, Barcelona, 1996, se refieren al «efecto adherencia» (*flypaper effect*). Concretamente, diversos estudios empíricos han demostrado que el crecimiento del gasto público local producido como consecuencia de la percepción de transferencias generales, es mayor que el que se produciría en respuesta a un incremento de idéntica cuantía en la renta local; así pues, estamos ante un problema de ilusión fiscal. El argumento es que si los gobiernos locales financian sus servicios públicos a través de transferencias, los individuos pueden subestimar los costes de los mismos al creer que se produce un abaratamiento de su precio-impuesto. El resultado será una demanda superior de servicios públicos y, en consecuencia, un incremento en el nivel de gasto público.

²¹⁵ En este sentido, AA.VV., *Informe...*, cit., pp. 57 y ss.

²¹⁶ Transferencias niveladoras que en el modelo propuesto por AA.VV., *Informe...*, cit., pp. 58-60, serían responsabilidad de la Administración del Estado; dichas transferencias proporcionarían los recursos adicionales necesarios a las Haciendas de menor capacidad tributaria. Por otro lado, la propuesta de nuevo modelo de financiación autonómica recomienda separar conceptualmente las dimensiones financieras y niveladoras, porque ello tiene la ventaja de clarificar los cometidos e identificar a los responsables coherentemente con el modelo de organización política; de suerte que la financiación incumbe sustancialmente a las Haciendas Autonómicas y la nivelación a la Hacienda del Estado.

²¹⁷ Como ha visto RAMALLO MASSANET, J., *Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal*, cit., p. 25, en nota núm. 9, y p. 28, al analizar las figuras tributarias a que aludimos en el texto, destacando que en el fondo de la propuesta «de lo que se trata —llámese exacción equivalente, impuesto autonómico normalizado, o como se hacía antes, tramo autonómico— es de configurar un recargo sobre la base del impuesto estatal no cedido, perfectamente compatible con los recargos sobre impuestos estatales [art. 157. 1 a) CE y art. 12 LOFCA]».

Ya apostaba por un sistema de financiación autonómica que potenciara la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas aprovechando precisamente las posibilidades ofrecidas por los recargos, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, cit., p. 487, «una opción que no tiene por qué suponer un incremento de la presión fiscal, que puede resultar neutral desde el punto de vista de la solidaridad interregional si va acompañada del establecimiento de mecanismos de nivelación, que no plantea dudas de inconstitucionalidad y que, sin duda, produciría un impacto considerable desde el punto de vista de la responsabilidad de las Comunidades Autónomas»; igualmente HUCHA CELADOR, F. de la., *Reflexiones sobre la financiación...*, cit., p. 457, al señalar que «la opción prioritaria para aumentar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, minorando su dependencia de las transferencias estatales e incrementando la importancia de los

deduciría de la cuota de este último; de suerte que en el caso de establecerse el recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se llamaría, de acuerdo con la terminología acuñada por el Grupo de Estudio, «Impuesto Autonomónico sobre la Renta», al que se podría añadir un «Impuesto Autonomónico sobre el Consumo», resultado de la cesión parcial a las Comunidades Autónomas de la fase minorista del Impuesto Sobre el Valor Añadido²¹⁸. Las Comunidades Autónomas, lógicamente, podrían decidir –y este es realmente el exponente de su autonomía– el tipo aplicable de esos llamados «impuestos propios armonizados»; con lo que aquéllas dispondrían del margen suficiente para determinar en buena medida el volumen de ingresos necesario para cubrir las necesidades de gasto consustanciales al ejercicio de sus competencias²¹⁹.

La suficiencia, precisamente, es uno de los objetivos fundamentales del nuevo modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001, implantado por Ley Orgánica 3/1996, de Modificación Parcial de la LOFCA, y por la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, como resultado de los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, que han recogido en parte las propuestas del Grupo de Estudio. Una suficiencia que ese modelo asocia a un incremento de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal; objetivos que se sustentan en un nuevo concepto de tributo cedido, de suerte que, a partir de este momento, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas sobre los tributos cedidos –variables en cada uno de ellos–, entre los que se encuentra el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con todo, hay que apuntar el hecho de que la atribución de un nuevo y más amplio significado a la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas ha venido acompañada de la consolidación como una de las formas de participación en los ingresos del Estado de la establecida sobre la recaudación territorializada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se implantó, como ya nos consta, tras el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de octubre de 1993; sin olvidar la ampliación del ámbito de los recargos que se extiende ahora a todos los tributos cedibles, es decir, susceptibles de cesión²²⁰.

recursos propios –de aquéllos sobre los que dichos entes tienen capacidad de normación– está representada por los recargos sobre impuestos estatales, siguiendo la filosofía de la LOFCA».

²¹⁸ Así, AA.VV., *Informe...*, cit., pp. 101 y 102.

²¹⁹ Vide AA.VV., *Informe...*, cit., pp. 101 y ss., donde se pone de manifiesto que el rendimiento de esos «impuestos autonómicos normalizados», unido al producto de los tributos propios, permitirían financiar prácticamente la totalidad de los gastos de las Haciendas Autonómicas con mayor capacidad fiscal; en cambio, las Haciendas con menor capacidad verían complementados sus recursos propios con las transferencias de nivelación de la Hacienda Central.

²²⁰ Sobre este nuevo modelo de financiación autonómica, y sobre la probable mutación constitucional que la reciente reforma del sistema de financiación ha operado sobre los tributos cedidos del artículo 157.1 de la CE, vide, por todos, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Corresponsabilidad fiscal y financiación...*, cit., pp. 3988 y ss., que se

También debemos dejar constancia de las dudas que plantea el nuevo modelo desde la perspectiva del principio constitucional de solidaridad, puesto que no sólo es que los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 han renunciado una vez más, y de forma expresa, a abordar los complejos problemas relacionados con el artículo 15 de la LOFCA, sino que además los mecanismos que el nuevo modelo de financiación ha introducido para hacer efectivo dicho principio de solidaridad pueden resultar seguramente incompletos; con lo que la desigual distribución territorial de las capacidades fiscales cedidas a las Comunidades Autónomas puede determinar diferencias significativas en cuanto a sus niveles de ingresos que probablemente acarrearán un incremento de los desequilibrios económicos interterritoriales²²¹.

Pues bien, con entera independencia de si los nuevos tributos cedidos encajan en los llamados por el Grupo de Estudio «tributos compartidos»²²², sobre los que debería pivotar el sistema de financiación autonómica a juicio de ese Grupo, lo cierto es que esos tributos serían gestionados por esa novedosa «Administración Tributaria Integrada», en la que estarían presentes todos los niveles de Hacienda en pie de igualdad; lo que vale decir sin establecer ningún tipo de relación de codependencia entre la Administración Central y las de las Comunidades Autónomas. De este modo, a partir del presupuesto de que no sólo decidiendo sino también gestionando sus propios tributos es como las Comunidades Autónomas compartirán la responsabilidad fiscal con la Hacienda Central, se propone la creación de una Administración Tributaria única que actuaría, al parecer, con independencia funcional respecto a la Administración Central y de las Administraciones de las Comunidades Autónomas²²³.

De este modo, de acuerdo con los términos de la propuesta, la organización ideada se configuraría a la manera de una Administración independiente, toda vez que se establecería una clara separación entre el «nivel político» –con la mar-

refiere especialmente a la difícil determinación del título constitucional al que se puede reconducir el supuesto de competencias normativas compartidas de los nuevos tributos cedidos (Leyes de bases del artículo 150.1 de la CE, las Leyes Orgánicas del artículo 150.2, Leyes armonizadoras del artículo 150.3, o la propia LOFCA que trae causa del artículo 157.3 del texto fundamental). Y es que, como este autor dice, no resulta sencillo precisar hasta qué punto es la Ley de Cesión de Tributos el instrumento idóneo para establecer los condicionantes y límites que el Estado impone a las Comunidades Autónomas para el ejercicio de las competencias que puedan asumir en esta materia.

²²¹ Para un análisis crítico y en profundidad de los mecanismos de solidaridad ideados por el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 –examen que excede con creces el objeto de este trabajo–, vide, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Corresponsabilidad fiscal...*, cit., pp. 4030 y ss.

²²² Cuestión que apunta ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Corresponsabilidad fiscal...*, cit., pp. 4005 y ss., autor que también critica que en el nuevo modelo no se cedan los impuestos sobre el consumo, tanto en su fase general como en su fase minorista, ya que al operar de este modo el modelo de financiación resulta inevitablemente sesgado, porque las Comunidades Autónomas no podrán decidir el patrón distributivo conforme al cual obtener la financiación deseada (que es una de las exigencias planteadas por el Grupo de Estudio). Pues sólo se les atribuirán competencias para el gravamen de las capacidades fiscales directas sobre las que recaen los tributos susceptibles de cesión que, además, no se encuentran distribuidos de forma territorialmente homogénea entre las distintas Comunidades Autónomas.

²²³ Vide AA.VV., *Informe...*, pp. 161 y ss.

cada singularidad respecto a las Administraciones independientes conocidas de que en este sustrato se hallarían representadas tanto la Hacienda Central como las de las Comunidades Autónomas— y el llamado «nivel profesional», que —y aquí se explica por qué se habla de «codirección»— «dentro de las pautas establecidas por el nivel político, desarrolla su tarea con responsabilidad e independencia». Asimismo, esta nueva entidad dispondría de amplios márgenes de autonomía para decidir su organización interna; se financiaría fundamentalmente a través del precio percibido por sus servicios a las Haciendas cuyos tributos gestionase; y, finalmente, dicha «Administración Tributaria Integrada» debería estar sometida a un mecanismo específico de control parlamentario coherente con los márgenes de libertad que requiere su configuración y operatoria²²⁴.

Esta organización, aun cuando ciertamente no constituya más que un complemento del modelo de «tributos compartidos», cerraría el proyectado sistema de financiación autonómica basado en un concreto entendimiento de la corresponsabilidad fiscal, que propone el Grupo de Estudio. Y, paralelamente, no sólo eliminaría de forma radical los problemas de intercambio de información actualmente existentes entre las diversas Administraciones Tributarias, sino que, además, permitiría explotar todas las economías de escala presentes en la actividad de aplicación de los tributos, sin afectar a la autonomía financiera de las distintas Haciendas²²⁵.

Además, bajo un modelo de financiación basado en los «tributos compartidos» gestionados por una «Administración Tributaria Integrada», no cabrían más diferencias entre la recaudación normativa de cada Comunidad Autónoma y la realmente obtenida que la atribuible a las decisiones que éstas hayan podido adoptar respecto de los tipos de gravamen de esos «tributos autonómicos normalizados», ya que se trataría de una única Administración y, por tanto, en la que habrá que suponer —y exigir— un nivel de eficacia homogéneo en todas las Comunidades Autónomas. En este sentido, al configurarse como Administración independiente del poder político, las diferencias territoriales que pudieran darse no podrían atribuirse ni imputarse a las respectivas Haciendas; antes bien, se trataría de un problema organizativo interno que, caso de precisar el establecimiento de incentivos, tendrían que ser en favor de los gestores y no de las Haciendas gestionadas. De esta manera, en definitiva, se atajaría el peligro consistente en la desaparición de los incentivos tendentes a una gestión eficaz de los tributos o, aun

peor, el riesgo de que surgieran incentivos para una gestión sesgada ya que la menor recaudación obtenida podría quedar compensada con una mayor transferencia de nivelación²²⁶.

En verdad, el modelo de «Administración Tributaria Integrada» supera con creces, en sus consecuencias sobre la estructura vigente de distribución de las competencias administrativas entre las distintas Administraciones tributarias territoriales, a la fórmula —prevista en los artículos 33 y 34 de la Ley 14/1996— de participación de las Comunidades Autónomas en la gestión de la Administración tributaria Central a través de órganos mixtos de carácter consultivo y análisis insertos en la estructura de la AEAT. Porque esa participación de las Comunidades Autónomas en los procesos de toma de decisión inherentes al ejercicio de las competencias de la AEAT no altera, como vimos, el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, al limitar sus efectos a servir de cauce a la colaboración entre ambos niveles de gobierno para el ejercicio de unas competencias que continúan residenciadas en la instancia central, pese al legítimo interés de las Comunidades Autónomas en su correcta ejecución.

Por el contrario, el hecho de que la propuesta de «Administración Tributaria Integrada» configure una gestión de los tributos mancomunada entre el Estado y las Comunidades Autónomas seguramente afecta en su contenido y alcance a nada menos que el derecho constitucional a la autoadministración reconocido a los entes territoriales para la gestión de sus propios intereses en el artículo 137 de la CE; lo que plantea serias dudas acerca de las posibilidades de llevar a la práctica una solución organizativa que podría violentar las propias bases sobre las que se asienta el orden constitucional que disciplina el reparto de las tareas y funciones que se asignan a cada nivel territorial de poder²²⁷.

²²⁴ Cfr. AA.VV., *Informe sobre el actual sistema...*, cit., pp. 156 y 157.

En este sentido, OLCINA, G./PÉREZ, F., «Corresponsabilización fiscal de dos niveles de gobierno: Relaciones principal-agente», en *HPE*, núm. 1, 1992, pp. 25-26, autores que son partidarios de una Administración única que gestione todos los tributos, y que llaman la atención sobre la necesidad de diseñar un sistema de financiación que, en lo referido a la gestión tributaria, separe perfectamente la discusión entre Gobiernos sobre el reparto de la recaudación y la cuestión de la recaudación tributaria. En otras palabras, que no coloque al Gobierno central en ambos lados de la relación, siendo tanto «nivel de gobierno con derechos sobre lo recaudado como agente recaudador de cualquier otro Gobierno». Si esta condición no se cumple, el Gobierno que recauda posee unas posibilidades de «manipulación» de los resultados que induce a los que no recaudan a no cooperar.

²²⁷ Así, como destaca RAMALLO MASSANET, J., *Contenido, instrumentos...*, cit., p. 30, en nota 16, «no parece fácil concretar y llevar a la práctica la propuesta hecha por el Grupo de Estudio de una «Administración Tributaria Integrada» en la que reside una importante clave de la reforma del sistema de financiación. Por un lado, habrá que reinterpretar el derecho constitucional a la autoadministración reconocido a los entes territoriales (art. 137 CE). Por otra parte, «habrá que ver, también, si conviene integrar en esa Administración la de las Corporaciones Locales, que en muchos casos constituye un sistema capilar de información y recaudación de todo tipo de tributos nada despreciable; por último, la «absoluta profesionalidad» que se predica de esta Administración Tributaria Integrada en ningún caso podría suplir una dirección política en la gestión del tributo». Sobre la compatibilidad de la propuesta del Grupo de Estudio con el artículo 137, manifiesta también sus dudas ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Corresponsabilidad...*, cit., p. 4012.

²²⁴ Cfr., AA.VV., op., ult., cit., pp. 161 y 162.

²²⁵ Vide op., ult., cit., pp. 157 y ss. Esta misma idea es sintéticamente expresada por MONASTERIO ESCUDERO, C./SUÁREZ PANDIELLO, J., *Manual de Hacienda Autonómica y Local*, cit., p. 279, al señalar que «el esquema de impuestos compartidos significa que la Hacienda Central y las Autonómicas obtienen la mayoría de sus recursos tributarios de los mismos contribuyentes y actuando sobre las mismas bases imponibles, por lo cual la Agencia Tributaria Integrada se revela como un elemento clave para minimizar los costes de administración y de cumplimiento y para resolver los problemas de intercambio de información tributaria».

Dichas dudas, en efecto, aparecen si se examina el contenido de la propuesta bajo el parámetro de los presupuestos de los que parte el texto fundamental en punto a la organización territorial de los poderes públicos. Porque si bien la máxima norma contiene un mandato implícito de colaboración que ha de inspirar las relaciones entre las tres instancias territoriales de gobierno (STC 18/1982), lo cierto es que cada una de esas tres instancias, que disponen de autonomía para la gestión de sus respectivas competencias (art. 137 CE), cuenta con un aparato administrativo propio, subordinado y dirigido por sus respectivos ámbitos de gobierno. Esto significa que la Constitución parte de la existencia de tres cuerpos de Administración, vinculado cada uno de ellos a su correspondiente nivel territorial de gobierno; de suerte que mantienen entre sí una posición de independencia recíproca y una relación de estricta separación orgánica, aún cuando entre los tres niveles puedan establecerse ciertos lazos e interconexiones para el funcionamiento armónico del sistema en su conjunto. Precisamente por ello, pese a que la esfera propia de competencias puede ser más o menos amplia o pueda estar más o menos conectada con la que corresponde a otros niveles, lo cierto es que cuando se reconoce una capacidad propia de acción, la Administración competente debe actuar con libertad y sin más injerencias que las habilitadas, siempre con cierto carácter excepcional, por el bloque de constitucionalidad²²⁸.

Y la propuesta de «Administración Tributaria Integrada» quiebra absolutamente el aludido principio de separación orgánica entre las diferentes instancias de gobierno. Pues dicha propuesta plantea la creación de una Administración mixta; se trataría, en efecto, de atribuir el ejercicio de determinadas competencias administrativas a una organización común cuyas resoluciones se tendrían simultáneamente por propias de la instancia central y de las Comunidades Autónomas²²⁹. Elemento básico que diferencia a esta técnica de las ya aludidas Conferencias Sectoriales en las que la separación entre las diferentes instancias administrativas se mantiene, ya que, como vimos, sólo se utilizan para preparar acuerdos que luego

Por lo que se refiere a este último punto, es lo cierto que el artículo 97 de la CE exige la dirección gubernamental sobre el aparato administrativo; dirección existente asimismo, aunque en una forma más relajada, en el supuesto de las Administraciones independientes, como ha estudiado BETANCOR RODRÍGUEZ, A., *Las Administraciones independientes*, cit., pp. 186 y ss.

²²⁸ Cfr. ALBERTI ROVIRA, E., *Relaciones...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (dir.), *La nueva Ley...*, cit., pp. 41 y ss.

²²⁹ Para un análisis del significado y los problemas que plantea esta técnica de cooperación entre los entes centrales y subcentrales, con referencias al empleo de la misma en el sistema federal alemán, vide MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, t. I., cit., pp. 228 y ss.; sistema este último donde, como posteriormente veremos en detalle, se ha utilizado —y con resultados estimables— para la integración de órganos intermedios de las Administraciones tributarias de la Federación y los *Länder*; utilización, pues, parcial de la técnica de Administración mixta, que no es desde luego asimilable a la propuesta formulada en términos tan radicales como los planteados por el Grupo de Estudio, que aboga por la desaparición de las Administraciones tributarias central y subcentrales, que quedarían así absorbidas por esa única «Administración Tributaria Integrada».

ejecutan cada una de las partes en la medida de las competencias que tengan atribuidas; mientras que en el sistema de Administración mixta los órganos constituidos ejercen directamente competencia²³⁰.

Así, de seguir las indicaciones a este respecto realizadas por el Grupo de Estudio, la «Administración Tributaria Integrada» sería un organismo de composición mixta y carácter común, esto es, no adscrito en exclusiva a ninguna de las dos instancias estatales —Central y Comunidades Autónomas—, al que se atribuirían funciones de carácter decisorio como son las que se derivan del ejercicio de las potestades de gestión tributaria. De este modo, tal organismo contaría con un ámbito competencial propio y ejercería por sí y directamente unos poderes específicos, que las partes integrantes del organismo común ya no podrían ejercer por sí mismas de forma separada. En conclusión, de hecho, estaríamos ante un nuevo y verdadero régimen competencial, que podría conceptuarse como régimen de ejercicio mancomunado de funciones a través de un organismo común; en otras palabras, al exigirse una actuación conjunta del Estado y las Comunidades Autónomas, de hecho se está procediendo a la «atribución conjunta» de la competencia en cuestión, a diferencia de lo que ocurre ordinariamente, en que las competencias (funciones) son asignadas de forma «alternativa», aunque recaigan sobre una misma materia. Esta es realmente la clave que explica por qué la técnica cooperativa encarnada en la creación de una «Administración mixta» se configura propiamente como un régimen competencial sustantivo, que establece la vinculación recíproca de los poderes de las partes y exige su actuación conjunta²³¹.

Precisamente por ello, por tratarse de un régimen competencial, de especial y extraordinaria naturaleza, en cuanto supone, además, la ruptura del principio de separación e independencia de las partes —Estado y Comunidades Autónomas—, la existencia de organizaciones mixtas con funciones decisorias o ejecutivas sólo podrá ser considerada legítima cuando esté prevista explícitamente por las únicas normas que en nuestro ordenamiento pueden diseñar bloques competenciales: la Constitución y las normas estatales que, respetando estrictamente el marco diseñado por la primera, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas; esto es, el bloque de la constitucionalidad a que se refiere el artículo 28.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, para apreciar la conformidad o disconformidad con la

²³⁰ En este sentido, MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho...*, t. I., cit., p. 228.

²³¹ En este sentido, ALBERTI ROVIRA, E., *Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas*, cit., pp. 156 y ss.

Constitución de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las Comunidades Autónomas²³².

Pues bien, si no cabe afirmar la inexistencia de toda decisión constitucional respecto a la organización territorial del Estado y la estructura de su Administración²³³, cobra sentido el análisis de la viabilidad constitucional de una propuesta, como la de «Administración Tributaria Integrada», que supone una reordenación del reparto de las competencias administrativas de gestión del sistema tributario. A tal fin, para empezar, es preciso constatar que, de llevarse a la práctica en sus estrictos términos el proyecto del Grupo de Estudio, sería cabalmente esa nueva organización mixta la competente, y por tanto la máxima responsable –a reserva de la función que a este respecto cupiera desarrollar en el nuevo modelo a las Corporaciones Locales–, para la realización en la fase de ejecución-administración del deber constitucional de contribuir consagrado en el artículo 31 CE; en la medida en que el nuevo sistema de financiación autonómica pivotaría, como ya nos consta, sobre un sistema de «tributos compartidos» administrados justamente por esa «Administración Tributaria Integrada» a través de la cual el Estado-Administración Central y las Comunidades Autónomas ejercerían mancomunadamente las competencias gestoras de aplicación de los tributos.

Porque a partir de esta constatación es cuando se pone de manifiesto la relevancia constitucional de la propuesta de «Administración Tributaria Integrada», que seguramente altera la distribución de competencias dispuesta por el texto fundamental. En efecto, es sabida, como ha vuelto a recordar Parejo Alfonso²³⁴, la íntima vinculación existente entre los órdenes constitucionales material o dogmático y el organizativo –plasmada en la conexión sistemática existente

entre los artículos 2 y 137 CE– que impone la interpretación constitucional como un sistema y una unidad, pues ambos órdenes no son más que partes de un único e inescindible objeto. De esta forma, «la parte dogmática expresa el deber ser de la vida social en la comunidad organizada políticamente definido directamente por el poder constituyente y la parte organizativa formaliza el poder constituido que, por habilitación del constituyente, ha de continuar –indefinidamente y hasta su ultimación– el proceso de definición de aquel deber ser en el marco prefijado por la norma fundamental. Esto significa que la estructura y el funcionamiento del poder constituido no es indiferente a la parte dogmática de la Constitución, pues su diseño está justamente en función de ésta»²³⁵.

De ahí que la parte organizativa de la Constitución prefigure las condiciones en que los derechos y deberes contenidos en la parte sustantiva o material de la norma fundamental serán actualizados por las tres instancias territoriales de poder público en que aquella se estructura, de donde se deducen verdaderos deberes positivos de actuación, como tales exigibles, que incumben en diversa cantidad y calidad a cada instancia territorial, para que cada una actúe en la medida de sus competencias sobre las condiciones de la vida social en la que se proyectan los derechos y deberes constitucionales del Título I CE. Como lógico corolario de esta configuración del orden constitucional, se entiende que ninguno de los tres ordenamientos –estatal, autonómico y local–, que integran el sistema en su totalidad, sea capaz por sí sólo en un plano ideal, por su mismo carácter incompleto, de garantizar el cumplimiento efectivo del deber ser enunciado en la parte dogmática; pues sólo a partir de la conjunción de los tres ordenamientos será posible –por estar llamados a ello según el artículo 137 CE– cumplir la gestión de los intereses públicos imputables a las colectividades acotadas por las respectivas instancias territoriales²³⁶.

Y la Constitución, al configurar el reparto de responsabilidades entre los diferentes niveles de poder para la gestión de los intereses públicos, aun partiendo de la incapacidad de cada uno de los tres ordenamientos por sí mismo para una satisfacción cabal de aquellos intereses, sí ha reservado al Estado la preservación del «instante unitario del sistema»²³⁷; lo que significa la atribución a este último de competencias específicas que le colocan en posición de preeminencia para que el sistema entero pueda funcionar en clave del principio de unidad

²³² En este sentido, ALBERTI ROVIRA, E., *Las relaciones de colaboración...*, cit., pp. 155 y ss., al describir a la Administración mixta como el «supuesto máximo de cooperación, el grado en el que la cooperación alcanza su mayor intensidad», porque las funciones decisorias no se atribuyen alternativamente al poder central o a las Comunidades Autónomas (con una exigencia de coordinación, en su caso), siguiendo la regla general de distribución de competencias, sino conjuntamente a ambas instancias, que deberán ejercerlas necesariamente en común a través del órgano especial previsto al efecto; razón por la que se trata de una técnica de ordenación competencial cuya legitimidad depende de su previsión expresa en la Constitución o en el bloque de la constitucionalidad. Estamos, de acuerdo con el autor citado, ante un «supuesto de cooperación en primer grado», que es considerado con «carácter excepcional por nuestro sistema de distribución de competencias que se fundamenta en un principio de separación de poderes y responsabilidades y que sólo como excepción admite un régimen de Administración mixta».

²³³ Como ha afirmado, PAREJO ALFONSO, L., «Algunas reflexiones sobre el poder público administrativo, como sistema, en el Estado autonómico: Una contribución al debate sobre la llamada Administración única», en *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, octubre 1992/marzo 1993, pp. 285 y 286, al hilo del examen que realiza el autor acerca de la conformidad con la Constitución de la propuesta de «Administración única», y criticando a aquellos autores que parten de la premisa falsa que afirma la inexistencia de criterios constitucionales mínimamente significativos que sujeten la actuación del legislador en punto a la configuración de la estructura territorial del Estado y, más concretamente, de su Administración. Porque, como señala este autor, «el ámbito de libertad dejado por el constituyente al legislador infraconstitucional será todo lo amplio que se quiera, pero nunca identificable con libertad plena por ausencia de cualesquiera límites constitucionales».

²³⁴ Vide PAREJO ALFONSO, L., *Algunas reflexiones...*, cit., pp. 288 y ss.

²³⁵ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, p. 288.

²³⁶ En este sentido, PAREJO ALFONSO, L., *Algunas reflexiones...*, cit., pp. 292 y ss.

²³⁷ De acuerdo con MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, t. I., cit., p. 183, y pp. 199 y ss., de quien hemos tomado la expresión entrecuillada. Para este autor, el principio de unidad se proyecta en tres órdenes diferentes: es un punto de partida necesario para la existencia de una autonomía; funciona como límite para la configuración y actuación de las Comunidades Autónomas; y, finalmente, es la fundamentación última de los poderes y atribuciones que el Estado ostenta.

—artículo 2 CE—, es decir, la reserva al poder central de las funciones y de la atención de las materias que son particularmente relevantes para el conjunto de la colectividad, de manera que la ordenación y la dirección de las mismas se produzca necesariamente desde las instancias unitarias, cuya acción, eventualmente, puede ser completada por los poderes autonómicos ²³⁸.

En resumidas cuentas, el cuadro competencial reservado constitucionalmente al Estado en sentido estricto es la pieza que, en el plano organizativo, se corresponde con el principio de unidad proclamado en el plano sustantivo o material, en la medida en que aquél expresa el conjunto de capacidades de decisión y actuación que el constituyente ha creído preciso dejar en manos de las instituciones centrales para que sean éstas y no otras instancias las que, en el desarrollo de la norma fundamental, protejan, realicen y hagan efectivos determinados bienes, valores y principios sustantivos proclamados en la parte dogmática de la Constitución, es decir, gestionen el círculo de intereses colectivos reconocidos por la norma fundamental como propios de la comunidad nacional ²³⁹. En el bien entendido que el principio de unidad, pese a desplegar su radio de acción sobre todo el ordenamiento constituido, no deja de ser un punto de referencia abstracto que precisa concretarse o traducirse en reglas más específicas, que no sólo legitimen la actuación estatal en el caso concreto, sino que, además, determinen el alcance y extensión específicos de aquélla ²⁴⁰. Por ello, parece necesario, en fin, un análisis materia por materia y, por tanto, competencia a competencia, de cuyo resultado se obtenga el grado en el que el constituyente ha calibrado las exigencias unitarias del sistema; y, más exactamente, desde el punto de vista que aquí interesa, ese examen pasa por las características intrínsecas de la materia/competencia que asumiría esa «Administración Tributaria Integrada» para el cumplimiento del principio de unidad.

Desde esta perspectiva se demuestra justamente el trastocamiento del orden constitucional que, a nuestro modesto entender, se derivaría de esa proyectada «Administración Tributaria Integrada». Este aserto se justifica en un doble orden

²³⁸ Cfr. MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, t. I., cit., pp. 206 y 209, que cita preceptos constitucionales que actualizan ese principio de unidad, como, entre otros, la reserva de la regulación de determinadas materias por Ley Orgánica, o un mismo repaso a las materias enunciadas en el artículo 149.1 CE, que intenta preservar a través de técnicas diversas —bases, coordinación, etc.— instrumentadas por la instancia central el aseguramiento de cierta uniformidad; sin olvidar la prevalencia del Derecho estatal sobre el autonómico, del cual siempre será supletorio el primero, o el efecto de la cláusula residual que atribuye al Estado las competencias no expresamente asumidas por las Comunidades Autónomas —técnicas todas ellas contempladas en el artículo 149.3 de la CE.

²³⁹ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *Algunas reflexiones...*, cit., p. 296.

²⁴⁰ En este sentido, MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, t. I., cit., pp. 200 y 201, cuando indica que «el principio de unidad para que opere como límite concreto de la autonomía tiene que ser aplicado invocando algún otro precepto constitucional, además del artículo 2, y esto no porque el artículo 2 carezca de aplicación inmediata, sino porque su contenido está pormenorizado en principios y técnicas más operativas en diversos preceptos de la Constitución».

de argumentaciones que sostienen las premisas de las que se deduce la conclusión que acabamos de enunciar. En concreto, en primer lugar, la constatación —en el contexto del Estado social y con marcada singularidad en los procedimientos tributarios— consistente en que el principio constitucional de unidad abarca el instante ejecutivo-administrativo, que es precisamente el contenido material de las competencias que tendría atribuidas esa hipotética «Administración Tributaria Integrada». Y, en segundo lugar, la existencia en nuestra norma fundamental de más de un título competencial que reserva cabalmente a la Administración Central la preservación del principio de unidad expresado en el aseguramiento de las condiciones básicas —también en el orden de la ejecución-administración— que garanticen el cumplimiento efectivo del deber constitucional de contribuir; con lo cual se demuestra, por lo demás, en este sector material de la actuación administrativa la ya aludida conexión básica sistemática que existe entre los planos dogmático y organizativo de la Constitución entendida como un todo o sistema.

En efecto, es ya un lugar común asumir que con el advenimiento del Estado social el centro de gravedad de lo público se ha trasladado desde el plano legislativo al de la actuación de la Administración. De este dato elemental se deducen, no obstante, importantes consecuencias en el plano dogmático que no es lícito desconocer ya desde el propio entendimiento del principio de legalidad, que no permite por más tiempo asegurar una Administración absolutamente programada en cada una de sus actuaciones. Pues más bien el legislador, cada vez en mayor medida, se limita a señalar determinados fines u objetivos que muchas veces otorgan a la Administración ciertos márgenes de acción y cierta capacidad de opción entre diferentes alternativas para la realización de los fines legales. Situación que se expresa en la idea de «autoprogramación administrativa» o «programación flexible o abierta de la Ley», que pasa necesariamente por la «asunción paulatina de un sistema policéntrico de producción, definición y realización del Derecho» ²⁴¹. Consecuentemente, si lo administrativo aparece investido de connotaciones innovadoras del Derecho y, por tanto, de carácter decisorio, no parece lícito minusvalorar la importancia de este elemento en punto al cumplimiento del principio constitucional de unidad ²⁴².

²⁴¹ Sobre esta evolución, sobre cuyas consecuencias habremos de volver en un momento posterior de este trabajo, vide PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y renovación en el Derecho Público*, ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991, pp. 23 y ss.

²⁴² Así lo ha vuelto a destacar PAREJO ALFONSO, L., *Algunas reflexiones...*, cit., pp. 300 y 301, al criticar la propuesta de Administración única, que privaría a la instancia estatal de un mecanismo indispensable para la realización del principio constitucional de unidad. En este sentido, el autor señala que «cuando se habla, pues, de descarga de la Administración en la instancia autonómica, no se está manipulando únicamente un ámbito menor, secundario y subordinado, incapaz de afectar a la economía del principio constitucional de unidad; se está operando una verdadera redistribución de capacidades para la toma de decisiones importantes. Consecuentemente, la privación a la instancia estatal general de (tendencialmente) todo el campo administrativo (o, al menos, de una parte muy

Esta última constatación adquiere una importancia especialmente significativa en la aplicación administrativa de unos procedimientos tributarios masificados que han atemperado en considerable grado el rigor del principio de legalidad en este ámbito, de suerte que se ha ampliado considerablemente el campo de actuación de la discrecionalidad administrativa²⁴³. Baste pensar sólo —como ejemplo especialmente relevante y entre otros supuestos que se podrían mencionar²⁴⁴— en el amplio margen de discrecionalidad con que cuenta la Administración al aprobar los planes de inspección a través de los cuales se fijan el sentido y el alcance concretos de la actividad de control global del cumplimiento por los contribuyentes de sus obligaciones de autoliquidación; decisión puramente discrecional consistente en la necesidad de escoger entre la generalidad de los obligados tributarios a aquéllos que soportarán las actuaciones de comprobación e investigación²⁴⁵. En fin, como se ha constatado en la doctrina jurídico-tributaria alemana²⁴⁶, no existen impuestos iguales si no se administran igualmente, de tal modo que la centralización de la potestad legislativa no puede por sí sola garantizar la igualdad material de la imposición (*Gleichmässigkeit der Besteuerung*)²⁴⁷ porque necesita del complemento necesario de la práctica administrativa que se manifiesta en la uniformidad de la interpretación oficial de las disposiciones legales y en el tratamiento unitario de la discrecionalidad administrativa desplegada en el ejercicio de los procedimientos tributarios.

significativa del mismo) supone para ésta una amputación parcial, pero importante, de los instrumentos de los que ha sido dotada por la Constitución para servir a la unidad constitucional (en el ámbito del círculo de intereses considerado como propio de la comunidad nacional). En otras palabras, representa una alteración apreciable de la economía constitucional del pluralismo territorial en la constante recreación de aquella unidad».

²⁴³ Se apercibió tempranamente de este hecho TIPKE, K., *Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat*, C. H. Beck, München, 1968, en especial pp. 67 y ss.

²⁴⁴ Como determinadas políticas sobre la concesión de aplazamientos o condonaciones, o sobre los términos de aceptación de los planes de amortización propuestos por los contribuyentes, etc. Una relación de las distintas fases de los procedimientos tributarios en las que tiene lugar el ejercicio de la discrecionalidad administrativa en GARCÍA AÑOEROS, J., «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera», en *REDF*, núm. 76, 1992, pp. 600 y ss.

²⁴⁵ Así, GARCÍA AÑOEROS, J., *Los poderes...*, cit., p. 601; JUAN LOZANO, A. M., «La Inspección de Hacienda ante la Constitución», ed. *Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons*, Madrid, 1993, p. 126; AGUALLO AVILÉS, A., «El contribuyente frente a los Planes de Inspección», ed. *Marcial Pons*, Madrid, p. 20; ORTIZ CALLE, E., «Los Planes de Inspección en el Reglamento General de inspección de los Tributos», en *REDF*, núm. 93, 1997, pp. 19 y ss.

²⁴⁶ Cfr. FISCHER/MENSHAUSEN, *Grundgesetz Kommentar, Herausgegeben v. I.v. MÜNCH. Art. 108*, Ed. Luchterhand, München, 1987, p. 861; WENDT, R., *Finanzhoheit und Finanzausgleich*, en ISENSEE/KIRCHHOF, «Handbuch des Staatsrechts», t. IV., «Finanzverfassung-Bundesstaatliche Ordnung», C. F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, pp. 1085 y 1086.

²⁴⁷ Así, según se refleja en el estudio comparado de PEMÁN GAVÍN, J., *Igualdad de los ciudadanos y autonomías territoriales*, ed. Cívitas, Madrid, 1992, pp. 79 y ss., la materia tributaria ha sido una en las que más se han constatado las fuertes tendencias «unitarizadoras» que han prevalecido desde la reforma constitucional de 1969 en el sistema federal alemán de Bonn, en orden a la consecución de la «uniformidad de las condiciones de vida» en materia de legislación concurrente. De ahí que las figuras tributarias que se sitúan en la órbita legislativa de los *Länder* tengan una relevancia puramente marginal, al tiempo que son de legislación federal los impuestos con mayor relevancia cualitativa y recaudatoria: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

Exigencia, en fin, de actualización del principio constitucional de unidad en el plano concreto de la ejecución-administración del deber constitucional de contribuir cuya responsabilidad recae en nuestro ordenamiento de modo inequívoco en la Administración central por mandato directo del artículo 149.1.1.º CE. En efecto, una vez demostrada la importancia de la administración interna en la aplicación de los procedimientos tributarios, de admitirse la propuesta del Grupo de Estudio que establece una gestión mancomunada entre el Estado y las Comunidades Autónomas de los sistemas tributarios de ambos niveles de gobierno, se comprende cómo el modelo de «Administración tributaria integrada» afectaría de pleno al principio de indisponibilidad de las competencias. Pues se estaría desahucando al Estado de una competencia que la Constitución le ha atribuido en exclusiva: el aseguramiento del cumplimiento del deber constitucional de contribuir en condiciones básicas de igualdad en todo el territorio nacional, que es una competencia atribuida al Estado por el artículo 149.1.1.º CE²⁴⁸. Este es un objetivo cuya satisfacción depende en considerable medida del tratamiento unitario que realice la Administración central de las potestades discrecionales y, en general, toda suerte de apoderamientos que se contienen en las normas reguladoras de los procedimientos tributarios, que permiten, en mayor o menor medida, ciertos márgenes de maniobra a la Administración en el desarrollo de su función de dirección e impulso de tales procedimientos²⁴⁹.

²⁴⁸ Porque, como ha destacado RAMALLO MASSANET, J., «Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 67, 1993, p. 113, nota 46, y p. 114, aunque la Constitución posibilita y ampara las diferencias entre los ciudadanos o los territorios que se den en el terreno sustantivo del reparto de la carga tributaria, «consideramos contrario al principio de igualdad el que las condiciones para el cumplimiento del constitucional deber de contribuir consistente en soportar la carga tributaria (estatal, autonómica y local) sean diferentes dependiendo de quien sea el sujeto activo». Así, el «título competencial del artículo 149.1.1.º CE le ha servido al TC para combatir competencias autonómicas que implican la existencia en este punto de una potencial diversidad de criterios para la adjudicación de unas calificaciones que así operan como presupuesto de tratamientos específicos respecto de impuestos y exacciones estatales (STC 87/1987, F.J. 3); lo cual equivale a utilizar dicho título competencial para evitar una desigualdad cuantitativa del gravamen entre unas Comunidades Autónomas y otras».

Y si se admite la importante dimensión administrativa de las condiciones en que se cumple el deber de contribuir, no parece lícito hacer depender el aseguramiento de la igualdad en ese cumplimiento de una «Administración tributaria integrada» que gestione mancomunadamente la práctica totalidad de los tributos, cuando la Constitución atribuye claramente al Estado —artículo 149.1.1.º— la competencia para la satisfacción, en condiciones básicas de igualdad, del cumplimiento de tal deber en aras del principio de unidad.

²⁴⁹ Y es que, como ha indicado PAREJO ALFONSO, L., *Algunas reflexiones...*, cit., pp. 302-304, al hilo de la crítica que dirige el autor contra la propuesta de Administración única, el título competencial del artículo 149.1.1.º CE «puede tener y tiene una dimensión administrativa importante en un Estado que se autocalifica de social. Así resulta en todo caso de la doctrina del Tribunal Constitucional para el cual las condiciones básicas de que habla el artículo 149.1.1.º CE otorgan cobertura a actuaciones estatales muy diversas». Se trata de un título competencial que «opera desde luego otorgando un contenido y alcance añadido a todos y cada uno de los restantes del mismo precepto constitucional, en calidad de “complemento” o “extensión natural”, cuando en la materia esté en juego la igualdad de las condiciones básicas garantizadoras de la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales».

En resumidas cuentas, pese a que el artículo 31 CE sea un precepto que establece un deber constitucional cuya realización no depende en exclusiva de un solo nivel de Hacienda territorial, existe un interés general, que al Estado compete actualizar de acuerdo con el artículo 149.1.1.º CE, para que dicho deber se cumpla en condiciones básicas de igualdad con independencia del territorio y de la Administración que lo exija²⁵⁰. Máxime cuando la Constitución ha situado al Estado en posición de supremacía en la regulación del entero sistema financiero de las Haciendas territoriales en aras del principio de unidad, de suerte que aquél no quede privado de medios para ejercer sus principales funciones. Por ello, la norma fundamental impone al Estado como únicos límites de su potestad para establecer tributos los que se deriven de la misma Constitución –artículo 133.1 CE–; frente a la propia de las Comunidades Autónomas que tienen añadidos a los límites mencionados los que puedan establecer las leyes –artículo 133.2–. Sin perjuicio, además, de que es una ley estatal –la LOFCA– la que regula el ejercicio de las competencias financieras que éstas tengan asumidas –artículo 157.3²⁵¹– y que, en fin, las Comunidades ejercerán la autonomía financiera que tienen constitucionalmente reconocida «con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad con todos los españoles» –artículo 156.1–.

Principio de coordinación, proclamado en el artículo 156.1 CE, que es exponente de un título competencial del que también se derivan importantes consecuencias nuevamente en el orden de la función ejecutiva²⁵² de la Administración que revelan la incompatibilidad radical de la «Administración tributaria integrada» con la estructura de la organización territorial del poder que configura la Constitución. En efecto, porque, en primer lugar, la función coordinadora es una función ejecutiva que presupone actuaciones administrativas separadas e independientes a cargo, a su vez, de aparatos administrativos propios que mantienen entre sí una posición de independencia recíproca y estricta separación orgánica; lo que ha venido a reconocer el Tribunal Constitucional (STC 14/1986), al

declarar, respecto a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, que «la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma»²⁵³. Además, en segundo lugar, el titular de la competencia coordinadora se coloca en una posición de supremacía²⁵⁴ –que por ello descarta desde este instante configurar una organización «codirigida» por utilizar los términos del Grupo de Estudio–, para, según tiene declarado el Tribunal Constitucional (STC 32/1983) –en relación con la competencia del artículo 149.1.16.ª pero enunciando una doctrina trasladable al artículo 156.1 CE–, «la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto del sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían, respectivamente, la realidad del sistema». Para conseguir esa finalidad, «la coordinación general debe ser entendida como la fijación de medios y de sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades estatales y autonómicas en el ejercicio de sus respectivas competencias de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema».

Todas esas finalidades inherentes al principio de coordinación son realmente las que, en esencia, persigue la «Administración Tributaria Integrada», con la singularidad consistente en que el resultado de la coordinación se lleva aquí hasta sus últimas consecuencias por el Grupo de Estudio, mediante la integración en una organización mixta de las partes cuyas actuaciones se pretenden cohesionar de suerte que deja de tener sentido la función coordinadora. Coordinación, pues, para la obtención de unas finalidades que, en el ámbito de la gestión tributaria, y como ha sistematizado el Grupo de Estudio, se concretan, según vimos, en aprovechar –optimizándolas– las economías de escala propias de dicha gestión y en eliminar *a radice* los problemas de intercambio de información que actualmente

²⁵⁰ En un contexto diferente –pero compartiendo el fundamento unitario aquí sostenido– SOLER ROCH, M. T., «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda», en *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1989, pp. 111 y ss., con el fin de justificar una LGT aplicable a todos los niveles de Hacienda, utiliza la autora este título competencial del que también se derivan, a nuestro juicio, consecuencias en la fase de ejecución-administración.

²⁵¹ Por eso MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, cit., t. I., pp. 208 y 209, señala al sector material de la regulación de la actividad financiera como uno en los que el constituyente ha marcado con más acento la impronta del principio de unidad. Así, la «regulación constitucional de los medios financieros de que pueden disponer las Comunidades Autónomas revela con claridad que queda una amplia capacidad dispositiva al Estado para ordenar el sistema (cosa que ha hecho, en efecto, a través de la LOFCA y la LFCI principalmente) y, en definitiva, para dominar o mantener reservados los medios financieros más importantes».

²⁵² Sin perjuicio de las consecuencias que de dicho principio pueden derivarse en lo organizatorio, como veremos posteriormente, y como apuntan SOSA WAGNER, F./BOCANEGRA SIERRA, R., «La organización financiera de las Comunidades Autónomas», en *REDA*, núm. 28, 1981, pp. 8 y ss.

²⁵³ Por eso, ALBERTI ROVIRA, E., «La coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas», en *Documentación Administrativa*, núms. 230-231, 1992, p. 52, escribe que «la coordinación presupone actuaciones separadas e independientes, potencialmente diversas». Por contra, «cuando de una actuación obligatoriamente conjunta se trata (de tal modo que no es posible el ejercicio de la correspondiente competencia si no es bajo tal régimen mancomunado) no es necesario ya articular un mecanismo que pueda acarrear la diversidad, por el mero hecho de que ésta ya no se produce».

²⁵⁴ Así, SÁNCHEZ MORÓN, M., «La coordinación administrativa como concepto jurídico», en *Documentación Administrativa*, núms. 230-231, 1992, pp. 21 y ss., al señalar que «la coordinación es una potestad atribuida a un ente público –el coordinador– para asegurar la acción coherente de otros –los coordinados– o de estos otros con aquél. En cuanto tal, implica un límite efectivo al ejercicio de las competencias de los coordinados (SSTC 32/1983, 80/1985, 27/1987 y 214/1989). Y de ahí que deba venir amparada en la pertinente atribución competencial». Con todo, «la coordinación, a diferencia de la jerarquía, no es incompatible con la autonomía, sino un simple límite del ejercicio de ésta. Quiere ello decir que el coordinado mantiene la titularidad y el ejercicio de su competencia (STC 27/1987)». En el mismo sentido, MENÉNDEZ, P., *Las potestades administrativas de dirección y de coordinación territorial*, ed. Cívitas, Madrid, 1993, pp. 173 y ss.

aquejan a las Administraciones tributarias; implicando al mismo tiempo a las Comunidades Autónomas en la gestión de los tributos, con lo que se avanzaría también por esta vía hacia la corresponsabilidad fiscal²⁵⁵.

Pues bien, los objetivos señalados por el Grupo de Estudio, de cuya conveniencia a estas alturas no parece razonable dudar, podrían quizá también alcanzarse, al menos en alguna medida, sin violentar los esquemas constitucionales de organización territorial del poder por vulneración del principio de indisponibilidad de las competencias (SSTC 26/1982, 76/1983 y 95/1986). Sobre todo, si tenemos en cuenta los amplios márgenes de acción que otorga la Constitución al legislador orgánico para el diseño del sistema de financiación autonómica en su conjunto; lo que convierte a la LOFCA²⁵⁶ en una auténtica «Constitución financiera»²⁵⁷.

En efecto, por lo que se refiere a la cuestión del reparto de las competencias administrativas de gestión tributaria entre las diferentes instancias territoriales de poder público, el artículo 19.1 y 3 LOFCA parte del presupuesto de la estricta separación orgánica entre las Administraciones central y autonómicas, de tal forma que la instancia central administra separadamente sus propios tributos, haciendo lo propio la Administración autonómica aun en el supuesto de los tributos cedidos, en cuyo caso aquélla asume por delegación del Estado la gestión de los mismos de acuerdo con el régimen previsto en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. Pero, por su parte, el artículo 156.2 CE se limita a disponer que «Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado en la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél de acuerdo con las leyes y los Estatutos».

La amplitud de los términos en que está redactado el transcrito artículo 156.2 impide rechazar, cuando menos *a priori*, a nuestro juicio, la introducción en nuestra Administración tributaria por la vía del bloque de la constitucionalidad

²⁵⁵ Vide AA.VV., «Informe sobre el actual sistema...», cit., pp. 157 y ss.

²⁵⁶ Pues como declara la STC 179/1987 (FJ 2), «esta Ley orgánica (...) aparece, pues, como el punto de referencia para determinar la extensión y límites de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y las facultades que al respecto se reservan los órganos centrales del Estado para el cumplimiento de los fines y ejercicio de las competencias que la Constitución le atribuye». Así, MEDINA GUERRERO, M., *La incidencia del sistema de financiación autonómica en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*, ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992, p. 341, indica que «el constituyente renunció prácticamente desde el principio a todo empeño de constitucionalizar un acabado sistema de financiación autonómica, optando ya en el anteproyecto por remitir a la ley la tarea de regular las competencias financieras de los territorios autónomos»; en fin, en palabras de RAMALLO MASSANET, J., *Contenido, instrumentos...*, cit., p. 18, «el desarrollo que la LOFCA hizo del sistema constitucional de financiación autonómica no es más que una de las interpretaciones posibles del texto constitucional y, en consecuencia, lo que me parece decisivo es si en dicho texto caben otras interpretaciones que propicien, entre otras cosas, un mayor ejercicio de corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas».

²⁵⁷ En expresión de PALAO TABOADA, C., «La distribución del poder tributario en España», en *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, p. 184.

de alguna de las técnicas de «Administración mixta» existentes en el Derecho alemán y que han demostrado resultados estimables en su aplicación práctica. Técnicas entre las que merece un lugar destacado la integración, que se opera en aquel ámbito a partir de la reforma constitucional de 1969, de los servicios intermedios de las Administraciones tributarias del *Bund* y de los *Länder* en un órgano mixto —las *Oberfinanzdirektionen*—²⁵⁸; órganos comunes, pues, y a la vez codependientes del Ministerio Federal de Finanzas y del Ministerio de Finanzas del *Land* en que radica y despliega su competencia la *Oberfinanzdirektion*.

En efecto, la reforma de la Ley Fundamental de Bonn de 1969²⁵⁹, cuyo principal motivo fue dar cobertura constitucional a las modalidades de cooperación obtenidas mediante la financiación y planificación conjunta del *Bund* y los *Länder* de tareas propias de estos últimos²⁶⁰, afectó con mayor o menor intensidad al entero sistema de distribución de poderes en materia hacendística. Tal reforma, inspirada como se sabe por el llamado «Informe Troeger»²⁶¹, tenía un marcado tinte unitarista que, en lo tocante a la regulación del sistema tributario, abogaba por la uniformización del Derecho impositivo en aras de la consecución de un espacio económico común. A tal fin, se modificó el artículo 105 de la Ley Fundamental de suerte que al *Bund* se le atribuyó una competencia legislativa concurrente para la regulación de todos los impuestos, excepción hecha de los adscritos con carácter de exclusividad a los *Länder* en el artículo 105. 2 a) de la Constitución; con lo cual se aumentó indirectamente también el poder normativo del *Bund*, pues supuso el reconocimiento explícito, hasta entonces debatido, de que la Federación poseía el derecho a inventar impuestos (*Steuererfindungsrecht*)²⁶².

Y en cuanto a la regulación en el artículo 108 de la Ley Fundamental de las competencias administrativas que aquí interesan, la reforma constitucional de 1969, aun cuando mantuvo la existencia de las Administraciones financieras

²⁵⁸ Solución organizativa que supone para SOSA WAGNER, F./BOCANEGRA SIERRA, R., «La organización financiera de las Comunidades Autónomas», cit., p. 15, una «invitación a la reflexión» para nuestro propio sistema; también llama la atención sobre esta técnica MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, t. I., cit., pp. 228 y 229.

²⁵⁹ Sobre dicha reforma puede consultarse, entre nosotros, RAMALLO MASSANET, J., *El sistema financiero de las Corporaciones locales en el Derecho Alemán*, ed. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1976, pp. 25 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J., «Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn», en *REDF*, núm. 13, 1977, pp. 35 y ss.; MEDINA GUERRERO, M., *La incidencia...*, cit., pp. 197 y ss.

²⁶⁰ Reformas que plasmaron en los vigentes artículos 91, a), y 91, b), de la Ley Fundamental de Bonn, que regulan las llamadas tareas comunes (*Gemeinschaftsaufgaben*); sobre el significado de las mismas, entre nosotros, MEDINA GUERRERO, M., *La incidencia...*, cit., pp. 224 y ss.

²⁶¹ Un resumen de las conclusiones del citado informe en FERREIRO LAPATZA, J., *Hacienda Pública...*, cit., pp. 35-40; referencias al mismo también en MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, cit., t. I., p. 223, que destaca el impulso que supuso en aquel ámbito para la construcción del llamado «federalismo cooperativo»; igualmente en MEDINA GUERRERO, M., *La incidencia...*, cit., pp. 197 y ss.

²⁶² Cfr. MEDINA GUERRERO, M., *La incidencia...*, cit., p. 198.

federal y de los *Länder*, introdujo matizaciones muy significativas –atendiendo en parte las indicaciones del «Informe Troeger»– en orden a mitigar una separación administrativa estricta y ahuyentar así el temor de una eventual quiebra del principio de igualdad; puesto que, como ya nos consta, la satisfacción de dicho principio no se asegura únicamente con la uniformidad normativa, sino que precisa una administración igualmente unificada y cohesionada²⁶³. Porque, aunque el citado artículo 108 parte de la atribución a cada nivel de gobierno de la gestión de determinadas figuras tributarias²⁶⁴, tan tajante separación de las esferas administrativas decae en la práctica hasta el punto de mantenerse sólo en el plano ideal, debido a la introducción de una serie de mecanismos jurídicos que tienden a uniformar el procedimiento de gestión de los tributos²⁶⁵.

Ello es así, en primer lugar, porque la parte más destacada del ámbito impositivo confiado a la gestión de los *Länder*²⁶⁶, es decir, los impuestos sobre la renta, las sociedades y el volumen de ventas, está sustraída al régimen de Administración propia; pues, como señala del artículo 108.3 de la Ley Fundamental, todos los impuestos cuyo producto, total o parcialmente, se adscriba a las arcas centrales se entenderán administrados por encargo (*im Auftrag*) de la Federación. Con la extensión de este peculiar sistema de gestión de dichos impuestos se garantiza que el Ministro federal de Finanzas ejerza –haciendo uso de las facultades que concede con carácter general para esta forma de gestión administrativa el artículo 85 de la Ley Fundamental al Gobierno Federal– permanentemente el control de la exacción de las principales fuentes de ingreso del sistema; dado que a tal Ministro se atribuyen en el citado artículo 108.3 facultades tan sustanciales como la de dictar instrucciones generales y particulares y la de inspeccionar la legalidad y la oportunidad de las medidas tomadas por los *Länder*.

Y, en segundo lugar, y por lo que a nosotros ahora más importa, el artículo 108 prevé un segundo punto de contacto entre las esferas administrativas federales y de los *Länder* con motivo de la designación de los directores –*Oberfinanzpräsident*– de los órganos intermedios –*Oberfinanzdirektionen*– de la

Administración financiera. De este modo, si se trata del órgano intermedio del *Bund*, el artículo 108.1 dispone que su elección se efectuará previa audiencia de los gobiernos (*im Benehmen*) de los *Länder*; en tanto que el nombramiento de la autoridad del *Land* tendrá lugar de acuerdo (*im Einvernehmen*) con el Gobierno Federal, según prescribe el artículo 108.2, en su último inciso, de la Ley Fundamental. Pero, sobre todo, lo que interesa destacar es que el desarrollo legislativo de estos preceptos –que fueron tomando cuerpo en las modificaciones realizadas de la Ley de Administración Financiera (*Gesetz über Finanzverwaltung*)– ha superado con creces esta limitada interferencia administrativa recíproca para alcanzar una verdadera integración, al menos parcial, de las Administraciones, ya que los artículos 8 y siguientes de la Ley de Administración Financiera han establecido una Administración intermedia común para el *Bund* y los *Länder*, que es la ya mencionada Dirección Superior de Finanzas (*Oberfinanzdirektionen*)²⁶⁷, cuyo máximo responsable, el Presidente Superior de Finanzas (*Oberfinanzpräsident*), elegido de común acuerdo entre la Federación y los *Länder*, es al tiempo funcionario de ambos niveles de gobierno; personificando la unidad de acción de la Administración tributaria y la consiguiente uniformidad en la ejecución de la ley²⁶⁸.

Esta insólita regulación, defendida por razones de eficacia²⁶⁹, ciertamente no se compadece fácilmente con la estructura de un federalismo de ejecución como el existente en Alemania; razón por la cual en la reforma constitucional de 1969 se introdujo en el artículo 108.4 de la Ley Fundamental la base suficiente para eludir cualquier posible tacha de inconstitucionalidad, al disponerse ahí que «Mediante ley federal que requiere la aprobación del *Bundesrat* podrá prevverse una actuación conjunta de las autoridades financieras de la Federación y de los *Länder*». Tacha de inconstitucionalidad que podría haberse formulado contra esa forma de «Administración mixta», no sólo con base en que la misma violenta los esquemas basales del federalismo ejecutivo²⁷⁰, sino también por incompatibilidad con el artículo 108 de la Constitución, en sus párrafos primero y segundo,

²⁶³ Cfr. FISCHER/MENSHAUSEN, *Grundgesetz Kommentar*, cit., pp. 861 y ss.

²⁶⁴ Así, el artículo 108.1, en su primer inciso, de la Constitución, atribuye al *Bund*, exclusivamente, las competencias para administrar las aduanas, los monopolios, los impuestos sobre el consumo regulados por Leyes federales, incluyendo el Impuesto de Compensación sobre Importaciones y los impuestos existentes en el marco de las Comunidades Europeas. El segundo inciso del citado artículo confiere a los *Länder* la competencia, básicamente, para administrar los restantes impuestos, sin perjuicio de las delegaciones que estos últimos pueden realizar en favor de las Corporaciones locales.

²⁶⁵ En este sentido, BIRK, D., «Grundzüge der Finanzverfassung der Bundesrepublik Deutschland (art. 104a-115 GG)», en *Steuer und Studium*, 1987, en especial, pp. 328 y ss.

²⁶⁶ Para una panorámica de la organización de la Administración tributaria federal y la de los *Länder* en Alemania, vide, entre nosotros, FERREIRO LAPATZA, J., *Hacienda Pública...*, cit., pp. 5 y ss.; SOSA WAGNER, F./BOCANEGRA SIERRA, R., «La organización financiera...», cit., pp. 8 y ss.; MEDINA GUERRERO, M., *La incidencia...*, cit., pp. 196 y ss.

²⁶⁷ Unión personal e integración de servicios que son el auténtico exponente, según FISCHER/MENSHAUSEN, *Grundgesetz Kommentar*, cit., pp. 865 y 866, para una efectiva consecución de la generalidad, igualdad y proporcionalidad en la ejecución de las normas tributarias. (*Allgemeinheit, Gleichmässigkeit und Verhältnismässigkeit der Besteuerung*.)

²⁶⁸ Como, entre nosotros, han destacado SOSA WAGNER, F./BOCANEGRA SIERRA, R., «La organización financiera...», cit., p. 15.

²⁶⁹ Así, FISCHER/MENSHAUSEN, *Grundgesetz...*, op. cit., p. 866.

²⁷⁰ Razón por la que, como indica BIRK, D., *Grundzüge der Finanzverfassung...*, cit., p. 333, de no existir la cláusula constitucional del artículo 108.4 de la Ley Fundamental la prohibición constitucional de «Administración mixta» (*Mischverwaltungsverbot*) proclamada por el Tribunal Constitucional alemán (BVerfGE, 39, 96, 120) impediría una solución organizativa como la que configuran las actuales *Oberfinanzdirektionen*; en el mismo sentido, VOGEL, K., *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, en ISENSEE/KIRCHHOFF, «Handbuch des Staatsrechts», t. IV., cit., pp. 29 y 30.

de los cuales es dable inferir la exigencia de que se mantengan órganos intermedios propios y exclusivos del *Bund* y de los *Länder* ²⁷¹.

En efecto, el artículo 108.4 de la Ley Fundamental autoriza al legislador federal para que, con la anuencia del «Bundesrat», y pasando por encima de las reglas generales sobre Administración financiera prevista en la Ley Fundamental, instaure un sistema de cooperación en la gestión de los tributos –incluyendo los reservados para la Administración del *Bund*– o, sencillamente, para que reordene el reparto constitucional de competencias, transfiriendo la gestión de los impuestos inicialmente administrados por el *Bund* a las autoridades de los *Länder* y viceversa ²⁷²; o bien, para que reordene determinadas funciones inherentes al ejercicio de las competencias gestoras, como ha hecho de modo muy significativo el artículo 19 de la Ley de Administración Financiera al otorgar a un órgano federal superior (*Oberbehörde*) –*Bundesamt für Finanzen*– la facultad para ordenar y centralizar inspecciones (*zentrale Betriebsprüfung*) que tengan lugar en el ámbito territorial de los *Länder* y sobre impuestos que ellos mismos administran ²⁷³. La adopción de estas medidas sólo está supeditada al requisito de que las mismas sirvan para facilitar o mejorar considerablemente la ejecución de las leyes tributarias –artículo 108.4 *in fine*–; concepto jurídico indeterminado en cuya interpretación el legislador goza de un extenso margen de maniobra ²⁷⁴.

Pues bien, si la unión (*Verknüpfung*) organizatoria y personal de las Administraciones del «*Bund*» y de los *Länder* en la instancia media provoca la eficacia administrativa, favorece la recaudación a nivel general de los impuestos y facilita especialmente el cumplimiento de las misiones atribuidas al Estado de Derecho de cumplir los principios fundamentales –en nuestro sistema constitucionaliza-

dos expresamente– de generalidad, igualdad y proporcionalidad en la imposición ²⁷⁵, bien merece la pena realizar un esfuerzo de reflexión ²⁷⁶ acerca de las posibilidades de configurar las actuales Delegaciones Especiales de la AEAT –órganos periféricos de nuestra Administración tributaria ²⁷⁷–, actualmente dependientes del Director general de la AEAT, como una especie de órganos mixtos en los que, por lo tanto, estuvieran también representadas las Administraciones tributarias de la respectiva Comunidad Autónoma sobre la que ejerce su competencia territorial cada Delegación Especial. De este modo, el Delegado especial de ese órgano mixto estaría sujeto a una doble dependencia –del Director general de la AEAT y del correspondiente órgano directivo de la Comunidad Autónoma– para la dirección de la gestión tanto de los tributos estatales como de los cedidos y los propios de la Comunidad Autónoma; gestión que sería realizada materialmente en cada caso por funcionarios estatales o autonómicos, pero funcionarios que, eso sí, estarían sujetos a la dirección única de ese órgano común. De esta manera, seguramente se podrían aliviar los problemas de intercambio de información que actualmente aquejan a nuestras Administraciones tributarias y se aprovecharían las economías de escala inherentes a la gestión de los tributos ²⁷⁸ al evitarse duplicidades y contradicciones en las actuaciones de las Administraciones tributarias de ambos niveles territoriales gracias a la dirección común de los órganos intermedios.

Y creemos que una reforma de nuestra Administración tributaria dirigida en este sentido no provocaría los problemas de constitucionalidad que la creación de «Administraciones mixtas» han originado en Alemania; problemas que, como acabamos de ver, obligaron a introducir la cláusula comentada del artículo 108.4 de la Ley Fundamental para poder integrar los servicios intermedios de las Administraciones Federal y de los *Länder* en las *Oberfinanzdirektionen*. Porque, en efecto, la propia definición ofrecida por el Tribunal Constitucional alemán de «Administración mixta» nos pone sobre la pista de la razón última que en aquel sistema jurídico limita las posibilidades de creación de este tipo de organizacio-

²⁷¹ Entre nosotros lo ha visto así MEDINA GUERRERO, M., *La incidencia...*, cit., p. 202.

²⁷² Vide, sobre esta cuestión, BIRK, D., *Grundzüge der Finanzverfassung...*, cit., pp. 330 y ss.; WENDT, R., «Finanzhoheit und Finanzausgleich», cit., en ISENSEE/KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts*, t. IV., cit. pp. 101 y ss.

²⁷³ La trascendencia de esta facultad es subrayada por SPANNER, H., «Kommentar zur Finanzverwaltungsgesetz», en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung/Finanzverwaltungsgesetz*, art. 19 FVG, Anm.1-3, Lfg. 93, Oktober, 1979, Otto Schmidt, Köln; FISCHER/MENSHAUSEN, *Grundgesetz Kommentar*, cit., p. 865.

²⁷⁴ Sólo mencionar aquí que el conjunto de las posibilidades de intervención del «Bund» en la órbita administrativa de los *Länder* se completa, dejando a un lado la capacidad de regular el procedimiento administrativo general (art. 108.5 de la Ley Fundamental), con un grupo de facultades heredadas de la redacción originaria de la Constitución mediante las cuales el *Bund* puede normar unilateralmente la jurisdicción financiera (art. 108.6); regular mediante ley la organización de las autoridades y la formación de los funcionarios de los *Länder*; y, por último, dictar disposiciones administrativas generales vinculantes para los *Länder*, requiriéndose en estos dos últimos supuestos el consentimiento del *Bundesrat* (art. 108.7). En conclusión, afianzada de este modo la presencia del *Bund* en los momentos fundamentales del proceso de gestión tributaria, parece indudable que, aun coexistiendo dos Administraciones, podemos afirmar con MEDINA GUERRERO, M., *La incidencia...*, cit., p. 202, que «la uniformidad de la exacción impositiva ha quedado debidamente garantizada por la Ley Fundamental de Bonn».

²⁷⁵ De acuerdo con FISCHER/MENSHAUSEN., *Grundgesetz Kommentar*, cit., p. 866.

²⁷⁶ Al que hace ya algunos años invitaban SOSA WAGNER, F./BOCANEGRA SIERRA, R., *La organización financiera...*, cit., p. 15, para que se tornara la mirada precisamente al sistema alemán.

²⁷⁷ Según establece el artículo 13 de la Orden ministerial, de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la AEAT, cuyo tenor literal es el siguiente: «1. La Administración periférica de la Agencia estará constituida por las Delegaciones Especiales y las Delegaciones de la Agencia integradas en aquéllas. 2. Las Delegaciones Especiales de la Agencia dependerán directamente del Director general de la misma. Los distintos Directores de Departamento, en el ejercicio de sus funciones, dirigirán a los Delegados especiales de la Agencia mediante las instrucciones y órdenes de servicio necesarias. 3. Las Administraciones de la Agencia y las Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales se integran en las correspondientes Delegaciones de la Agencia, con sus funciones y ámbito territorial específico».

²⁷⁸ Como pretende el Grupo de Estudio en AA.VV., «Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas...», cit., pp. 157 y ss.

nes. Razón que no es otra que la estricta separación no sólo orgánica sino también de funciones en que se inspira el federalismo de ejecución de corte germánico, que reserva justamente a la instancia de los *Länder* con carácter general «la ejecución de las leyes federales como materia propia» (art. 83 de la Ley Fundamental de Bonn). De ahí justamente que el Tribunal Constitucional alemán, al declarar inconstitucionales las técnicas de «Administración mixta» salvo los casos previstos en la propia Ley Fundamental, defina a aquélla como «una organización administrativa en la que un órgano administrativo federal está supraordenado a un órgano administrativo de los Estados o una organización de la Administración de la que resulta una colaboración de los órganos del *Bund* y de los *Länder* a través de la necesidad de consenso (*Zustimmungserfordernisse*)»²⁷⁹. Precisamente por ello, porque el sistema alemán de federalismo de ejecución se funda básicamente en una estricta separación de funciones que reserva el señorío sobre la función administrativa a los *Länder*, quedan absolutamente estigmatizadas aquellas organizaciones que suponen injerencias del *Bund* en las tareas ejecutivas de los *Länder*²⁸⁰; concepción que luce, como se puede comprobar, en la definición transcrita de «Administración mixta» que ofrece el máximo intérprete de la Constitución alemana y que justificó en 1969 reformar el artículo 108 de la Ley Fundamental, para poder insertar en la estructura organizativa de los *Länder* un órgano mixto cuyo Director –*Oberfinanzpräsident*– había de concertarse entre la Federación y los *Länder*.

Esta concepción de la organización territorial del poder no coincide, sin embargo, con la vigente en nuestro orden constitucional, en el que no existe una proclamación similar a la del artículo 83 de la Ley Fundamental alemana, que reserve a las Comunidades Autónomas la ejecución de las leyes estatales; sino, antes al contrario, la consignación expresa, en el artículo 149.3 CE, de una regla de cierre de signo opuesto. A ello se debe añadir que el bloque de la constitucionalidad parte de una atribución específica a cada instancia territorial de las competencias de ejecución según las diferentes materias, lo que supone una singularidad del sistema español en el panorama comparado, es decir, sin perjuicio de su complejidad, existe, pues, un modelo constitucional que supone necesariamente

la duplicidad de instancias ejecutivas²⁸¹. Consecuentemente, el juicio de relevancia constitucional acerca de la introducción en nuestra organización territorial de técnicas de «Administración mixta» no puede tener más que como único parámetro el principio de indisponibilidad de las competencias y la interpretación que del reparto de las mismas realice el bloque de la constitucionalidad.

Y, aun cuando las técnicas de cooperación en nuestro sistema discurren más habitualmente por la vía de las técnicas de base funcional en perjuicio de aquéllas de base orgánica²⁸², lo cierto es que, si se considera que la cooperación se reduce a un modo de ejercicio de las competencias, y no es en ningún caso una técnica de distribución de las mismas²⁸³, el artículo 156.2 de la CE deja margen suficiente, a nuestro modesto entender, para que el bloque de la constitucionalidad –en nuestro caso la LOFCA– instrumente esa cooperación en el campo de la Administración tributaria, desde luego entre otros medios –Convenios y conferencias sectoriales, básicamente–, a través de la integración de los servicios intermedios de la AEAT y las Administraciones tributarias autonómicas²⁸⁴.

Pues no sólo es que en cualquier caso se respetaría el mandato contenido en los títulos competenciales de los artículos 156.1 y 149.1.1.º CE –correlatos del principio de unidad que se proyectan, como vimos, sobre la fase de ejecución-administración en la actualización del deber constitucional de contribuir que incumbe a la AEAT en su calidad de Administración central–, al depender los órganos intermedios para la gestión de los tributos estatales del Director general de la AEAT, sino que, además, no plantearía los graves problemas de imputación que pueden traer consigo las «Administraciones mixtas», al limitarse la integración de los servicios al nivel de los órganos intermedios²⁸⁵; y, sobre todo, una

²⁸¹ Esta constatación elemental ha sido recordada por PAREJO ALFONSO, L., *Algunas reflexiones...*, cit., p. 308, para descalificar, desde sus propios presupuestos, la propuesta de Administración única, pues la «economía última de dicho reparto (del poder en nuestro sistema constitucional) no es en modo alguno equiparable a la propia del federalismo de corte alemán, explicándose así las dificultades con las que siempre ha tropezado la doctrina favorable a la decantación del modelo en favor de la “territorialización” de las competencias ejecutivas».

²⁸² En este sentido, ALBERTI ROVIRA, E., *Relaciones...*, en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M., *La nueva Ley...*, cit., pp. 41 y 42.

²⁸³ Cfr. ALBERTI ROVIRA, E., *La coordinación...*, cit., pp. 64-65.

²⁸⁴ Siempre que no se entienda, claro está, que la competencia autonómica de autoorganización (art. 148.1.º CE) se constituye en un límite infranqueable a cualquier tipo de ley estatal que condicionara en el sentido indicado la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas. En nuestra opinión, el título competencial del Estado para la «coordinación» de las Haciendas autonómicas –artículo 156.1 CE– podría quizá matizar el rigor del artículo 148.1.º

Sobre el contenido de la potestad de autoorganización autonómica, que se encuentra en todo caso sometida a límites, vide MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, t. II., ed. Cívitas, Madrid, 1987, pp. 67 y ss.

²⁸⁵ En efecto, como ha notado MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, cit., t. I., p. 229, entre los problemas principales que plantean las técnicas de «Administración mixta» se encuentran «determinar a qué ente son imputables las decisiones que adopte el órgano mixto (al Estado o a las Comunidades Autónomas en nuestro

²⁷⁹ Definición que se contiene en BVerfGE, 11, 105, 124, y que nosotros hemos tomado de MAURER, H., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 9 Auflage, Verlag C. H. Beck, München, 1994, p. 510.

²⁸⁰ Ese es el fundamento, como explica ISENSEE, «Idee und Gestalt des Föderalismus», en ISENSEE/KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts*, t. IV, cit., pp. 619 y ss., de la prohibición constitucional de «Administración mixta»; prohibición que, conviene advertir, el Tribunal Constitucional ha ido atemperando después de la reforma constitucional de 1969, que introdujo técnicas como las tareas comunes (*Gemeinschaftsaufgaben*) de los artículos 91, a), y 91, b), de la Ley Fundamental, propias del «federalismo cooperativo», y que pasan la mayoría de las veces no sólo por la planificación y financiación conjunta de proyectos entre la Federación y los Estados, sino, asimismo, por la creación de organizaciones mixtas participadas por ambos niveles de poder territorial.

fórmula organizativa similar a las *Oberfinanzdirektionen* constituiría una forma de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas que aporta virtuales nada despreciables —demostradas en el ámbito alemán— para facilitar el intercambio de información y la optimización de las economías de escala en una gestión tributaria que, si se proyecta tendencialmente sobre un sistema tributario en el que las Comunidades Autónomas asumen mayores cotas de corresponsabilidad fiscal, debería lógicamente dirigir sus pasos, de modo simétrico, hacia alguna fórmula de Administración concertada²⁸⁶.



caso), lo que no se suscita cuando las decisiones administrativas, aun respondiendo a principios comunes, se adopten separadamente (v. gr., Conferencias sectoriales, que preparan los acuerdos que luego la Administración toma). Por eso, es razonable la «recomendación general de que se utilice esta fórmula principalmente con órganos internos (que no adoptan decisiones con eficacia *ad extra*, sino organizativas o preparatorias) y que con funciones consultivas o de análisis, estudio o preparación de decisiones». Y el autor cita, significativamente, la utilización de esta fórmula en Alemania para «órganos intermedios de recaudación de los tributos».

²⁸⁶ Como apunta FALCÓN Y TELLERÍA, R., «La distribución de competencias financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas», en AA.VV., *Estudios de Derecho y Hacienda*, homenaje a César Albiñana García-Quintana, vol. I., cit., p. 555, quien justamente señala que «la concertación de la gestión con el Estado, cuando se trate de recargos sobre un tributo no cedido, resulta, pues, no solamente conveniente por razones prácticas, sino incluso constitucionalmente exigible».

CAPÍTULO SEGUNDO

ORGANIZACIÓN JURÍDICA DE LAS FACULTADES RELATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA CREACIÓN DE LA AEAT

I. INTRODUCCIÓN: INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA Y ORGANIZACIÓN JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



CORRESPONDIENDO a la AEAT «desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación», según establece el artículo 103 de la Ley 31/1990, en su apartado uno, número 3, no ofrece duda que a la AEAT incumbe, como cometido inherente a la función de aplicación efectiva del sistema tributario, la interpretación de

las normas jurídicas que lo conforman; una interpretación de las normas tributarias que se presenta como actividad ineludible dentro del proceso de concreción normativa que la aplicación del Derecho comporta, como es reconocido actualmente de forma unánime en sede de Teoría General del Derecho²⁸⁷.

En este capítulo pretendemos analizar cuál es la incidencia que la creación de la AEAT ha ejercido sobre la organización jurídica de las facultades interpretativas de la Administración tributaria. A tal fin, conviene en primer lugar delimitar qué tipo de interpretación reclama en estos momentos nuestra atención, puesto que la interpretación jurídica puede diferenciarse no sólo de acuerdo con los distintos métodos de los que el intérprete puede valerse al objeto de averiguar el sentido de determinada norma jurídica (interpretación literal, histórica, sistemática, teleológica, etc.), sino que también es susceptible de categorizarse en función de la posición institucional de los diferentes sujetos que realizan la actividad intelectual de interpretación normativa²⁸⁸.

Pues bien, estando nuestro empeño enderezado a analizar la organización de las facultades interpretativas de la Administración tributaria tras la creación de la AEAT, no ofrece dudas la adscripción de tal análisis dentro de las cuestiones relacionadas con la interpretación oficial de las normas jurídicas²⁸⁹. Así, siguiendo a Tarello²⁹⁰, podríamos definir la interpretación oficial como aquella realizada por un órgano del aparato estatal distinto e inferior a aquel que ha dictado la norma a interpretar y que es simultáneamente un órgano de aplicación, es decir, la interpretación que los órganos estatales (excluidos los del poder judicial) llevan a cabo al aplicar las normas jurídicas en su tarea cotidiana de gestión. Dicha interpretación oficial tendrá los efectos que en última instancia le reconozca el propio ordenamiento jurídico, aunque habrá de reconocerse que las interpretaciones oficiales tienen habitualmente de facto una notable autoridad debido a los propios mecanismos de actuación de la Administración pública. Por ello, nuestro estudio debe partir del reconocimiento de las peculiaridades que presenta el tipo de interpretación que ahora reclama nuestra atención; una interpretación que,

como vemos, se caracteriza por la especial posición institucional del intérprete o sujeto de la interpretación.

Así, es preciso destacar cómo la interpretación oficial se manifiesta en dos modos diversos que conviene distinguir nítidamente. En primer lugar, la interpretación en función de aplicación normativa, que se plasma en los diversos actos de aplicación que realizan los órganos de gestión en el desarrollo de su tarea cotidiana ante los diferentes supuestos de hecho de la realidad que a los mismos se les presentan. Y, en segundo lugar, la interpretación oficial se puede exteriorizar a través de determinadas formas documentales —instrucciones o circulares— emanadas de los superiores jerárquicos de la organización administrativa y que tienen como principales destinatarios los funcionarios que, por su posición subordinada dentro de esa organización, deben, en principio, seguir los criterios que en tales instrucciones se contienen; lo que no excluye, sin embargo, la importante influencia que dichas interpretaciones ejercen en determinados ámbitos de la actuación administrativa sobre los particulares a los que afectan las normas objeto de interpretación; de tal modo que si el ordenamiento anuda los correspondientes efectos jurídicos a tales formas de exteriorización de la interpretación administrativa, ello está precisamente en función de la posición institucional del autor de la correspondiente interpretación²⁹¹.

En efecto, dicha interpretación oficial debe ser contemplada desde las dos manifestaciones diferentes en que se realiza y que es preciso diferenciar. Porque la primera forma de interpretación oficial que se despliega a través de los actos singulares de aplicación nos sitúa frente a la cuestión de los precedentes y las prácticas administrativas, los cuales suscitan ciertamente una serie de problemas que ahora no nos interesan²⁹²; mientras que otro tipo de cuestiones plantea la interpretación oficial que se manifiesta a través de la emanación de criterios interpretativos por parte de ciertos órganos administrativos —especialmente cualificados por su potestad de dirección sobre los órganos subordinados— mediante diversas formas documentales típicas (instrucciones, circulares, etc.), que son

²⁸⁷ Efectivamente, se debe afirmar rotundamente con LARENZ, K., *Metodología de la Ciencia del Derecho*, 2.ª ed. (traducción de la cuarta edición alemana de 1979 a cargo de Marcelino Rodríguez Molinero), ed. Ariel, Barcelona, 1980, p. 193, que «no sólo necesita interpretación un texto especialmente oscuro, difícilmente inteligible o impreciso. Antes bien, la necesidad de interpretación de “todos” los textos legales deriva ya de que la mayoría de las representaciones generales y conceptos del lenguaje corriente empleados por la ley tienen “contornos imprecisos”».

²⁸⁸ Así, TARELLO, G., *Tratato di Diritto Civile e Commerciale*, V. I, T. 2, ed. Giuffrè, Milano, 1980, páginas 49 y ss., ha distinguido entre diferentes clases o categorías de interpretación en función del autor típico de la misma: en concreto, interpretación doctrinal, judicial, oficial y auténtica.

²⁸⁹ Desde una perspectiva general, señalando la especificidad de la interpretación oficial y sus diferentes manifestaciones, vide SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., p. 402 y páginas 942 y ss.

²⁹⁰ Cfr. TARELLO, G., *Tratato di Diritto Civile e Commerciale*, op. cit., p. 52.

²⁹¹ Así, TARELLO, G., *Tratato di Diritto...*, cit., pp. 39-42, designando interpretación-actividad a la primera categoría que describimos en el texto e interpretación producto a la segunda.

En este mismo sentido, SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, p. 402, acoge la distinción, al señalar que la interpretación oficial puede efectuarse bien «a través de la repetición de actos singulares, o bien mediante la emanación de instrucciones o circulares dirigidas por vía jerárquica a los órganos subordinados».

²⁹² Así, la utilización de los precedentes y las prácticas administrativas como técnicas de control jurisdiccional de los actos administrativos tributarios, sobre la base de los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad, ha sido ya destacada por la doctrina, en el sentido de que tales principios reclaman la uniformidad de criterios interpretativos por parte de los órganos administrativos ante los casos idénticos que se les planteen. Un tratamiento de esta cuestión, en ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Precedentes y prácticas administrativas en materia tributaria: una nota», en *HPE*, núm. 63, 1980, pp. 253 y ss.; para un estudio sobre el significado jurídico del precedente administrativo, vide DíEZ-PICAZO, L., «La doctrina del precedente administrativo», en *RAP*, núm. 98, 1982, pp. 7 y ss.

difundidas por vía jerárquica, al objeto de que tales criterios interpretativos sirvan como pautas de actuación de los órganos que les están subordinados en su tarea aplicativa.

Así pues, siendo evidente que la interpretación en función de aplicación normativa está al margen del objeto de la indagación que al principio de este capítulo nos hemos propuesto, no sucede lo mismo en lo referente a la segunda forma de interpretación administrativa. Pues esta segunda manifestación de la interpretación oficial nos sitúa frente al problema de las relaciones que en este ámbito se establecen entre la AEAT y otros órganos de la Administración tributaria situados fuera de la organización de aquella pero a los que el ordenamiento todavía hoy, al menos aparentemente, atribuye facultades interpretativas, cual es el caso de la Dirección General de Tributos –artículo 107.6 LGT– o el propio Ministro de Economía y Hacienda –artículo 18 LGT.

Y la delimitación de esas relaciones nos enfrenta con la cuestión de fondo que subyace debajo de toda esta problemática: la configuración que ha realizado el legislador, tras la creación de la AEAT, de la llamada «función autónoma de interpretación de la Administración tributaria», que ante la dispersión y prolijidad de la normativa fiscal y su creciente complejidad y tecnicismo ha asumido como propia la tarea de su esclarecimiento, desarrollando una interpretación útil para servir de fundamento a su aplicación. Así, «ese esfuerzo de la Administración, que a través de la centralización de la interpretación y su difusión por vía jerárquica trata de asegurar una aplicación uniforme de las normas tributarias, encuentra su desarrollo a través de formas típicas, que pueden englobarse en la noción genérica de circular, y tiene como principales destinatarios a los propios funcionarios de la Administración tributaria»²⁹³.

En este mismo orden de ideas, es preciso recordar que, pese a la importancia que tiene una adecuada organización jurídica de las potestades interpretativas de la Administración tributaria en el desarrollo de los procedimientos tributarios²⁹⁴,

²⁹³ A la «función autónoma de interpretación» asumida por la Administración tributaria se ha referido MARCHESSOU, P., *L'interprétation des textes fiscaux*, cit., p. 53, citado por ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Interpretación administrativa y consulta tributaria», en *REDF*, núms. 47-48, pp. 481 y 482, quien, al analizar la consulta tributaria regulada en el artículo 107 LGT, sitúa la citada institución en el contexto de la «función autónoma de interpretación» de la Administración tributaria, que es definida en los términos que se recogen en el texto.

²⁹⁴ Para un completo análisis del significado y las funciones que cumplen las potestades interpretativas de la Administración tributaria en el marco de un Derecho de imposición de masas, y de la importancia que tiene una adecuada configuración de las mismas en el desarrollo de los procedimientos tributarios, en especial desde la perspectiva del ejercicio de esas potestades interpretativas a través de la contestación a las consultas tributarias, es imprescindible remitirse a ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Las consultas a la Administración en materia tributaria*, tesis doctoral (inédita), Universidad Autónoma de Madrid, 1983; del mismo autor, «Consulta y Administración tributaria en España (problemas de la gestión en los modernos sistemas tributarios de masas: las consultas a la Administración en materia tributaria como institución representativa de las nuevas técnicas de gestión)», en *Revista de Direito Tributário*, núms. 29-30, 1984, pp. 11 y ss.

se trata de una cuestión que no ha merecido la debida atención del legislador²⁹⁵; lo que es de lamentar debido a los efectos beneficiosos de todo tipo que de la correcta configuración de aquellas potestades se pueden derivar tanto para una gestión racional del sistema tributario por la organización encargada de aplicarlo, como desde el punto de vista de las relaciones que deben mantener los ciudadanos-contribuyentes con la Administración tributaria en el marco de los nuevos procedimientos de gestión de los tributos. Pues si el desarrollo de esos procedimientos exige la colaboración de los obligados tributarios, es imprescindible reconocer la fundamental función que cumple una regulación adecuada de tales facultades como elemento necesario en la consecución de esa necesaria colaboración²⁹⁶.

Pues bien, la creación de la AEAT seguramente ha tenido que influir de algún modo en una manifestación de la interpretación oficial que se caracteriza principalmente por la posición que ocupa en el seno de la organización administrativa el órgano que emite la interpretación, cuyo resultado incorpora a ciertas formas documentales típicas a las que el ordenamiento anuda determinados efectos jurídicos. Porque habiéndose alterado la posición jurídica que tenían dentro de la organización administrativa alguno de los órganos que han venido tradicionalmente ejerciendo facultades interpretativas en nuestra Administración tributaria, parece razonable pensar que también se habrá modificado el significado de las interpretaciones oficiales que aquéllos emitían. En otros términos, se trata de determinar si, y de qué manera, se ha alterado la organización jurídica de las facultades interpretativas de la Administración tributaria como consecuencia de la aparición de un ente institucional que ha asumido las competencias más relevantes en materia de gestión tributaria.

A tal fin, en primer término, determinaremos cuál es la distribución vigente de las facultades interpretativas después de la irrupción de la AEAT en la estructura organizativa de la Administración tributaria; tarea meramente descriptiva

²⁹⁵ En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Las consultas a la Administración en la LGT», en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma...*, vol. II, cit., p. 1410, ha insistido, al hilo del análisis de la institución de las consultas en materia tributaria, y ante una posible reforma de la LGT, en la necesidad de que el legislador «aborde derechamente la organización jurídica de las potestades interpretativas que la ley atribuye a la Administración para la aplicación de los tributos». Porque, como ahí se señala, «se trata de un problema que puede parecer de importancia menor ante el conjunto de complicadas cuestiones que la reforma de la Ley General ha de abordar pero que, a nuestro modesto entender, por sus numerosas implicaciones, por ejemplo en relación al régimen de las Órdenes ministeriales interpretativas del artículo 18 LGT, el uso de circulares e instrucciones, etcétera, reclama un esfuerzo de reflexión que resulta de la mayor importancia para garantizar el más estricto sometimiento a la legalidad de las actuaciones administrativas en la aplicación de los tributos».

²⁹⁶ Sobre el significado de los nuevos procedimientos de gestión tributaria, basados en la colaboración y confianza mutuas entre la Administración y los contribuyentes, vide CASADO OLLERO, G., *La colaboración con la Administración tributaria. Nota para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco*, cit., pp. 151 y ss. Para la demostración del papel fundamental que cumple una adecuada organización jurídica de las facultades interpretativas en los modernos procedimientos de gestión, vide ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, pp. 218-223.

que, sin embargo, como veremos, plantea algunas dificultades, puesto que tanto la posición institucional que ocupa la AEAT como, sobre todo, el silencio que el legislador ha guardado en esta materia obligan a reinterpretar ciertas normas de atribución de facultades interpretativas, con el fin de comprobar si se ha operado algún cambio en la distribución de dichas facultades. Así, en primer lugar, deberemos aclarar el sentido que ante la nueva organización de nuestra Administración tributaria tiene actualmente el artículo 18 LGT que, como es sabido, apodera al Ministro de Economía y Hacienda para emitir disposiciones interpretativas a través de Orden ministerial; al tiempo tendremos que determinar si algún órgano de la AEAT ha asumido facultades para aprobar disposiciones interpretativas sobre las normas tributarias que debe aplicar. Igualmente, hay que establecer la posición institucional de la Dirección General de Tributos, como centro directivo actualmente competente para la contestación de las consultas tributarias reguladas en el artículo 107 LGT, y al que, además, según el artículo 3.1, b), del Real Decreto 1884/1996, de 2 de agosto –regulador de la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda–, compete la «elaboración, propuesta e interpretación de la normativa legal y reglamentaria del régimen tributario general»²⁹⁷.

En la segunda parte de este capítulo valoraremos críticamente en qué medida la nueva distribución de facultades interpretativas ha contribuido a la satisfacción de las funciones que una correcta organización de dichas facultades está llamada a desempeñar en los modernos procedimientos tributarios. Cuestión cuya importancia no es lícito desmerecer a la vista de la conexión sistemática existente entre la organización jurídica de las facultades interpretativas y ciertos principios constitucionales a los que sirve una correcta regulación de esta materia, como el de seguridad jurídica o el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, consagrados en el artículo 9.3 del texto fundamental.

Finalmente, para cerrar este capítulo, expondremos cuáles podrían ser, en nuestra opinión, las líneas maestras para la construcción de un nuevo modelo jurídico organizativo de las facultades interpretativas de la Administración tributaria española. A este respecto, se tomará como punto de referencia de Derecho Comparado la organización existente en los Estados Unidos de Norteamérica, donde no sólo se ha prestado una gran atención –legislativa, doctrinal y jurisprudencial– a estas cuestiones sino que, además, al igual que sucede entre nosotros, es una agencia descentralizada –el *Internal Revenue Service*– dependiente en

²⁹⁷ Esta disposición reglamentaria tiene el mismo tenor literal que el que tenía el artículo 6 del Real Decreto 222/1987, de 20 de febrero, que regulaba la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda; disposición reglamentaria que ha sido derogada por el Real Decreto 1884/1996.

ciertos aspectos del Departamento del Tesoro –*Treasury Department*– la encargada de la administración de los impuestos federales.

II. DISTRIBUCIÓN DE LAS FACULTADES INTERPRETATIVAS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA TRAS LA CREACIÓN DE LA AEAT

La asunción en bloque por parte de la AEAT de las más importantes competencias de gestión tributaria no ha supuesto la modificación expresa de la distribución de facultades interpretativas en nuestra Administración tributaria. Así, en primer lugar, ninguno de los apartados del artículo 103 de la Ley 31/1990, por el que se creó la AEAT, ni ninguna de las disposiciones reglamentarias que lo desarrollan, hacen referencia expresa al artículo 18 LGT, el cual, como se sabe, faculta al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar disposiciones interpretativas vinculantes para los órganos de gestión. Dichos órganos, según el citado precepto, deben estar a los criterios emanados por el superior jerárquico del Ministerio, por efecto inmediato del principio de jerarquía que vertebra la organización administrativa.

En segundo lugar, el artículo 103 de la Ley 31/1990 no realiza alusión alguna a la Dirección General de Tributos, sino para incluir al Director general de Tributos en un llamado Consejo de Dirección presidido por el Presidente de la AEAT y que –según el apartado tres, número 4, del artículo 103– actúa como órgano de asesoramiento de este último, desarrollando «funciones de consulta, de análisis de políticas tributarias y de coordinación de actuaciones tributarias»²⁹⁸. Dirección General de Tributos que depende directamente del Secretario de Estado de Hacienda y órgano que, a nuestros efectos, desempeña una función fundamental por tener encomendado el análisis y diseño de la política global de los ingresos públicos en lo relativo a todas las figuras tributarias que componen el sistema fiscal, al tiempo que le compete de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1, b), del Real Decreto 1884/1996, de 2 de agosto, de estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda, «la elaboración, propuesta e interpretación de la normativa legal y reglamentaria del régimen tributario general». Asimismo, la Dirección General de Tributos, en virtud

²⁹⁸ Un Consejo de Dirección que también integran el Director general de la AEAT, el Subsecretario de Economía y Hacienda, los Directores de Departamento de la AEAT, los Directores generales de Coordinación con las Haciendas Territoriales, de Presupuestos, el Interventor general de la Administración del Estado, el Inspector general del Ministerio de Economía y Hacienda y las demás personas que, con rango de Director general, pueda nombrar el Ministro de Economía y Hacienda a propuesta del Presidente de la AEAT.

de lo que establece el artículo 107.6 LGT, es el órgano competente para la resolución de las consultas tributarias.

Por consiguiente, el nuevo diseño organizativo de la Administración tributaria, acaecido a partir de la creación de la AEAT, no ha producido, cuando menos aparentemente, ninguna modificación de la distribución de las facultades interpretativas en el seno de tal organización. De ahí que, después de una primera lectura de las disposiciones vigentes podría desprenderse que los órganos que tienen atribuida la competencia para la interpretación de las disposiciones tributarias siguen siendo el Ministro de Economía y Hacienda y la Dirección General de Tributos, órganos actualmente situados fuera de la organización de la AEAT y enclavados por tanto en el ente matriz de la que aquélla depende; quedando, en consecuencia, la propia AEAT sin facultad alguna para la aprobación de disposiciones interpretativas de las normas tributarias que ella misma debe aplicar por ser titular de las potestades de gestión, inspección, liquidación y recaudación tributarias.

Pues bien, a la vista de ello parece aconsejable plantearse si la aparente distribución de facultades interpretativas, antes sumariamente descrita, se puede mantener vigente después de la importante reforma organizativa que ha supuesto la creación y puesta en funcionamiento de la AEAT. El análisis que se propone tiene como coordenadas básicas el examen conjunto y sistemático tanto de la posición institucional de la AEAT dentro del complejo organizativo unitario de la que esta entidad forma parte junto al Ministerio de Economía y Hacienda, como de la naturaleza de los vehículos jurídicos —Órdenes ministeriales interpretativas y contestaciones a consultas— de los que se vale la Administración tributaria para exteriorizar sus criterios.

A) LAS ÓRDENES MINISTERIALES INTERPRETATIVAS DEL ARTÍCULO 18 LGT. ASUNCIÓN DE LAS FACULTADES DEL ARTÍCULO 18 POR EL PRESIDENTE Y LOS ÓRGANOS DIRECTIVOS CON COMPETENCIAS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN LA AEAT

El apartado primero del artículo 18 LGT dispone que «La facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante Orden publicada en el “Boletín Oficial del Estado”»; y el apartado segundo del mismo precepto añade que «Las anteriores disposiciones serán de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la Administración pública». Por tanto, esta norma atribuye la potestad interpretativa de las leyes tributarias al

titular del Departamento ministerial responsable de la tutela de un sector específico de intereses públicos, en concreto, aquellos inherentes a la aplicación efectiva del sistema tributario estatal²⁹⁹: el Ministro de Hacienda, órgano en el que la LGT concentra las facultades interpretativas, al atribuir las mismas «privativamente», es decir, en exclusividad.

Pues bien, ante la creación de la AEAT como «organización administrativa responsable de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal» —según dispone el apartado uno, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990—, el interrogante que surge de inmediato es determinar el significado y el alcance jurídicos que actualmente tiene el artículo 18 LGT dentro de la actual organización de nuestra Administración tributaria.

Porque, al haber asumido la AEAT la titularidad de las potestades administrativas de gestión de los tributos en el ámbito estatal, surge la duda acerca de si esa asunción conlleva igualmente la de interpretar de modo exclusivo a través de disposiciones de carácter general —instrucciones o circulares— las normas tributarias que la propia AEAT ha de aplicar, quedando, por consiguiente, el artículo 18 LGT implícitamente derogado, por ser incompatible con la actual configuración jurídico-organizativa de la Administración tributaria; o, si bien, por el contrario, dicha configuración permite una interpretación del artículo 18 LGT según la cual el Ministro de Economía y Hacienda pueda aprobar disposiciones interpretativas de carácter general y vinculante para los órganos de gestión de la AEAT.

La contestación a este interrogante debe de venir dada desde la propia naturaleza de las Órdenes ministeriales que examinamos; cuestión que ha ocupado a la doctrina³⁰⁰ fundamentalmente desde la perspectiva de la diferenciación entre la potestad reglamentaria del Ministro y esta facultad del artículo 18 LGT y advirtiendo del peligro consistente en que, en ejercicio de la facultad del artículo 18 LGT, se introdujera subrepticamente una modificación de la disposición que se pretendía interpretar. Precisamente para evitar esta corruptela, tanto la doctrina como la jurisprudencia han señalado la radical diferencia entre ambas potestades; una diferencia que, como es sabido, se encuentra en el hecho de que mientras las Órdenes ministeriales interpretativas suponen una declaración de juicio o de conocimiento acerca de cuál es el sentido que cabe atribuir a determi-

²⁹⁹ En este sentido, tempranamente, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», en *RDFHP*, núm. 54, 1964, pp. 343 y ss.

³⁰⁰ Así, MARTÍN RETORTILLO BAQUER, L., «La interpretación...», *op. ult. cit.*, pp. 343 y ss.; RAMALLO MASSANET, J., «La exención del Impuesto de Sucesiones en el patrimonio familiar mobiliario y agrícola», en *Crónica Tributaria*, núm. 8, 1974, pp. 267 y ss.; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, 4.ª ed., t.I., ed. Cívitas, Madrid, 1985, pp. 40-43.

nada norma tributaria, las Órdenes ministeriales con contenido normativo suponen una declaración de voluntad, innovativa del ordenamiento jurídico, es decir, creadora de Derecho³⁰¹.

Pues bien, si el correcto entendimiento del significado jurídico del artículo 18 LGT pasa necesariamente por la determinación de la naturaleza de las Órdenes ministeriales interpretativas dictadas por el Ministro, debemos apresurarnos a señalar que tales Órdenes no son más que circulares³⁰², dictadas al amparo de la potestad de dirección que el Ministro de Hacienda ostenta sobre sus subordinados —los órganos de gestión—, haciendo uso de uno de los poderes más relevantes que se derivan del principio de jerarquía³⁰³. Ello se deduce sin dificultades del propio tenor literal del artículo 18 LGT, al disponer que «Las anteriores disposiciones serán de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la Administración pública»³⁰⁴.

Efectivamente, el artículo 18 LGT es una especie del género de las instrucciones o circulares, actualmente reguladas en el artículo 21 LRJAP y PAC, pre-

³⁰¹ Vide, marcando las diferencias en el sentido expresado en el texto, RAMALLO MASSANET, J., *La Exención...*, cit., p. 271; en los mismos términos, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La creación normativa al amparo del artículo 18 LGT», en *Crónica Tributaria*, núm. 48, 1984, p. 271; ZORNOZA PÉREZ J. J./FALCÓN y TELLA, R., «La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas», en *REDF*, núm. 43, 1984, p. 446, quienes señalan que «la forma de Orden ministerial y la publicación en el “Boletín Oficial del Estado” tratan de poner coto a la práctica frecuente de las instrucciones meramente internas, y, por tanto, de garantizar al sujeto pasivo el conocimiento de la interpretación que la Administración considera más adecuada de las normas que ha de cumplir».

³⁰² Aunque en este lugar sólo hagamos referencia a las instrucciones interpretativas, lo cierto es que las mismas pueden ser meramente informativas, bien contener directivas que imponen a los órganos inferiores los objetivos concretos que han de lograr en determinados campos de actividad, o bien contener órdenes de servicio (por ejemplo, una orden de inspección urgente de todos los establecimientos de una concreta actividad). Para una clasificación de las circulares, vide SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., pp. 728 y ss.

³⁰³ Esta es la opinión unánime de la doctrina. Así, ZORNOZA PÉREZ, J. J./FALCÓN y TELLA, R., *La retroactividad de las normas tributarias...*, op. cit., p. 446, señalan que «si las Órdenes interpretativas son de obligado cumplimiento para los órganos de gestión, ello se explica únicamente en virtud de su subordinación jerárquica al Ministro»; recientemente, en el mismo sentido, SOLE ESTALELLA, J., «Circulares e Instrucciones», en *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pp. 130 y ss., y VILLAR EZCURRA, M., «Las disposiciones aclaratorias en Derecho Tributario», en *Crónica Tributaria*, núm. 77, 1996, p. 112.

Frente a esta tesis, deben rechazarse las opiniones que encuentran el fundamento de la facultad atribuida al Ministro de Economía y Hacienda en el artículo 18 LGT extramuros de la potestad jerárquica. Así, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario», en *REDF*, núm. 22, 1979, pp. 228 y ss., que habla de la naturaleza híbrida de estas Órdenes, que tienen naturaleza normativa y, sin embargo, sólo vinculan a los órganos de gestión administrativa; el citado autor señala que «al amparo del artículo 18 LGT se está ejerciendo un auténtico poder reglamentario por quien carece de facultades para ello», con lo que se está confundiendo el fundamento de la potestad que atribuye al Ministro el citado precepto con el eventual ejercicio ilegítimo de la misma; algo que siempre sería posible, pero, en última instancia, también corregible por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

³⁰⁴ Por supuesto, como señala RAMALLO MASSANET, J., *La exención...*, cit., pp. 267 y ss., las Órdenes del artículo 18 LGT no vinculan ni a los particulares ni a los Tribunales. Igualmente, como no existe una relación jerárquica entre los órganos de gestión y los Tribunales Económico-Administrativos, éstos no quedan vinculados por las Órdenes ministeriales interpretativas; asimismo, la atribución privativa al Ministro de Economía y Hacienda fundamenta, con base en la vulneración del principio de jerarquía, la impugnación de una circular o instrucción interpretativa que contradiga el contenido de una disposición del mismo carácter procedente del Ministro.

cepto que reproduce prácticamente en términos literales el artículo 7 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), de 17 de julio de 1958, expresamente derogado por el apartado segundo de la disposición derogatoria de la LRJAP y PAC. De acuerdo con el artículo 21 citado, «Los órganos administrativos podrán dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio»; de tal modo que allí donde exista línea jerárquica y potestad de mando del superior habrá competencia para emitir instrucciones³⁰⁵; y, por tal razón, los Ministros son junto con los Secretarios de Estado, Subsecretarios, Directores generales y Subdirectores generales, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la reciente LOFAGE, los órganos competentes para emitir circulares e instrucciones, puesto que este precepto es el que señala cuáles son los órganos directivos dentro de la estructura jerárquica interna de los Ministerios³⁰⁶.

Por lo tanto, la particularidad que presenta el artículo 18 LGT es la pretensión de limitación de esa genérica potestad de dirección que asiste a los órganos directivos de los Ministerios sobre aquellos que están jerárquicamente subordinados. Pero, haciendo salvedad de esa particularidad, el artículo 18 LGT debe ser interpretado en todo caso a la luz de lo que establece el artículo 21 LRJAP y PAC, de tal manera que, como consecuencia del principio de jerarquía, las instrucciones de los órganos directivos del Ministerio de Economía y Hacienda no pueden contradecir las interpretaciones contenidas en las Órdenes ministeriales; las cuales son publicadas en el «Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda» al objeto de garantizar a los obligados tributarios el conocimiento de la interpretación que la Administración considera más adecuada de las normas que han de cumplir³⁰⁷.

Pues bien, una vez determinada la naturaleza —de circular— y conocido el fundamento —la jerarquía— de las Órdenes ministeriales interpretativas, corres-

³⁰⁵ El derogado artículo 7 LPA de 1958 establecía que «Los órganos superiores podrán dirigir con carácter general la actividad de los inferiores mediante instrucciones y circulares».

³⁰⁶ Vide, GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, ed. Cívitas, Madrid, 1989, pp. 138 y ss., cuyas conclusiones son trasladables plenamente al artículo 21 LRJAP y PAC, pese a que el autor se refiere al artículo 7 LPA; porque, como señala COSCULLUELA MONTANER, L., «Los órganos administrativos: particular referencia a los órganos colegiados», en AA.VV., *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Carperi, Madrid, 1993, p. 112, «la Ley 30/1992 se limita tan sólo a considerar la facultad de los órganos superiores de dar instrucciones y órdenes de servicio. La Ley abandona el equivoco nombre de circulares, que desde ahora aparece reservado al ejercicio de potestades reglamentarias por entidades públicas institucionales y que reciban tal denominación (circulares del Banco de España, por ejemplo)».

³⁰⁷ Publicación en el «Boletín Oficial del Estado» que, paradójicamente, ha sido criticada por constituir una fuente de incertidumbre, porque, como señala MARTÍN RETORTILLO, L., «La interpretación de las normas...», cit., página 369, «cabría, por ejemplo, la posibilidad de que el Ministro de Hacienda quisiera aprovechar esta facultad interpretativa, de manejo realmente sencillo, para introducir modificaciones de facto en normas cuya modificación o derogación sería más complicada».

ponde examinar cómo encajan las mismas dentro de la actual estructura organizativa de la Administración tributaria, y más concretamente, cuál es el sentido jurídico de estas Órdenes ministeriales a la vista de las competencias con que el legislador ha dotado a la AEAT para el cumplimiento de sus funciones. Porque al haber asumido la AEAT todas las competencias de gestión en materia tributaria y ser el ente responsable, en definitiva, de la aplicación efectiva del sistema tributario, cabe preguntarse qué efectos jurídicos tendría sobre los órganos de gestión de la AEAT la hipotética aprobación por el Ministro de Economía y Hacienda de una Orden ministerial interpretativa.

Para poder contestar esta pregunta debemos partir del propio fundamento de las Órdenes ministeriales que examinamos: el principio de jerarquía; un principio que despliega sus efectos, de modo exclusivo, dentro del ámbito interno de una organización administrativa y que, por consiguiente, carece de efectos jurídicos en el ámbito de las relaciones entre un ente institucional y el ente matriz del cual aquél depende. La conclusión es, así, la incompatibilidad de las Órdenes ministeriales del artículo 18 LGT con la distribución jurídica de competencias en materia de gestión tributaria realizada por el legislador a través del artículo 103 de la Ley 31/1990, por el que se crea la AEAT.

Ello es así porque mediante la citada Ley el legislador ha procedido a una distribución jurídica de las competencias de gestión tributaria con carácter exclusivo e inderogable; lo que vale decir que si un ente institucional tiene atribuida la competencia con carácter exclusivo el ente matriz no podrá darle órdenes ni instrucciones puesto que en tal caso, estaría ejerciendo por sí una competencia que el ordenamiento jurídico ha otorgado de manera excluyente al primero. En otras palabras, la relación jerárquica sólo podría existir cuando una misma competencia es simultáneamente atribuida a dos o más órganos de distinto nivel, así como en todas las tareas administrativas, para el ejercicio de una determinada competencia, respecto de todos los órganos o funcionarios del nivel inferior del titular de aquella³⁰⁸. Circunstancias que no concurren entre el Ministro de Economía y

³⁰⁸ Sobre el principio de jerarquía, y más concretamente, los requisitos para la existencia de la relación jerárquica, vide ÁLVAREZ RICO, M., *Principios constitucionales de organización de las Administraciones públicas*, ed. Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1986, pp. 111 y ss.; SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., pp. 943 y ss.; NIETO, A., «La jerarquía administrativa», en *Documentación Administrativa*, núm. 229, 1992, pp. 11 y ss.; AMORTH, A., «La nozione di gerarchia», en *Documentación Administrativa*, núm. 229, 1992, pp. 325 y ss.

Para una panorámica de la jurisprudencia recaída acerca del principio de jerarquía, vide BEATO ESPEJO, M., «Criterios jurisprudenciales sobre el principio de jerarquía administrativa: reforzamiento y debilitamiento en su aplicación y efectos jurídicos», en *Documentación Administrativa*, núm. 229, 1992, pp. 265 y ss.; de la jurisprudencia estudiada por este autor, se deduce una doctrina jurisprudencial unánime que reconoce que las relaciones de jerarquía se establecen entre órganos de un mismo ramo de la Administración, es decir, entre aquellos que tienen competencia material coincidente y escalonada en el seno de la organización.

Hacienda y los órganos de gestión de la AEAT, los cuales se encuentran integrados en una organización institucional a la que el legislador ha atribuido la función de «desarrollar todas las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación», de conformidad con lo que establece el apartado uno, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990.

Precisamente por ser la AEAT un ente institucional no es posible la existencia de una relación de jerarquía entre la misma y el Ministerio de Economía y Hacienda, en la medida en que la jerarquía sólo es posible entre los órganos de un mismo ente, como técnica de unidad y coherencia de la acción que los mismos desarrollan; mientras que las técnicas tendentes a la unidad de acción entre un ente institucional y su ente matriz tienen como punto de referencia una relación de dirección, la cual se realiza principalmente mediante la técnica del nombramiento y libre destitución del personal directivo del ente institucional y a través de la fijación por parte del primero de determinados objetivos de carácter general que el ente funcionalmente descentralizado debe llevar a término³⁰⁹. Porque, aun admitiendo que evidentemente la posibilidad de libre remoción de los órganos directivos relaja en un alto grado la autonomía del ente funcionalmente descentralizado, lo cierto es que no se puede hablar de una relación jerárquica desde un punto de vista técnico jurídico, por muy efectiva que sea la influencia desde otros puntos de vista, ya que la jerarquía se manifiesta en un determinado orden organizativo, dentro de una determinada relación «jurídica», y si ésta no existe, no habrá jerarquía en sentido propio³¹⁰.

³⁰⁹ En efecto, como tempranamente notó BAENA DEL ALCÁZAR, M., *Los entes funcionalmente descentralizados y su relación con la Administración central*, cit., p. 105, la relación de instrumentalidad existente entre un ente institucional y el ente matriz puede ser descrita como una relación de dependencia, pero que excluye, sin embargo, cualquier poder jerárquico.

Y al no existir identidad de competencia entre la AEAT y el Ministro de Economía y Hacienda no es posible que este último emita Órdenes vinculantes o Instrucciones dirigidas a los órganos de gestión de la AEAT; unas Órdenes vinculantes que tienen su fundamento en el artículo 21 LRJAP y PAC y que son una de las manifestaciones más evidentes de la relación jerárquica. En este sentido, se puede afirmar con GARCÍA DE ENTERRÍA, E./ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso...*, cit., t.I., pp. 393 y ss., que «la relación de jerarquía supone una identidad de competencia entre los órganos ligados por ella, la posibilidad de una «procuración de la acción» del inferior por el superior por medio de órdenes vinculantes y, en fin, una responsabilidad disciplinaria del titular del órgano inferior por incumplimiento de esas órdenes. Estos elementos no se dan en la relación entre el ente filial y el matriz». Por esta razón, se habla de «relación de dirección» para describir la existente en los fenómenos de descentralización funcional; una relación que en algunos casos se exterioriza en la fijación de determinados objetivos que debe cumplir el ente institucional y que se manifiesta principalmente en la designación de sus administradores superiores por el ente matriz como resultado de esa relación de confianza o fiducia personal.

³¹⁰ Cfr., en este sentido, y de modo tajante, NIETO, A., *La jerarquía administrativa*, cit., pp. 60 y 61, que excluye terminantemente relaciones jerárquicas entre un Ministro y el Presidente de un organismo autónomo que de aquél depende.

A mayor abundamiento, resulta difícilmente conciliable el artículo 18 LGT con las competencias que el apartado tres del artículo 103 de la Ley 31/1990 atribuye a los órganos rectores de la AEAT. Concretamente, el número 2 del citado apartado, en su letra *d*), prescribe que corresponde al Presidente ejercer respecto al personal de la Agencia y de las especialidades o Escalas adscritas a la misma las competencias actualmente atribuidas por las normas al Ministro del Departamento o al Secretario de Estado de Hacienda. Todo ello «sin perjuicio de la delegación de facultades en favor del Director general y del resto del personal directivo de la Agencia y de los apoderamientos que, en su caso, pueda otorgar». La interpretación sistemática del precepto transcrito conduce sin ningún género de dudas a la asunción por parte del Presidente y del personal directivo de la AEAT de las facultades interpretativas que hasta la Ley 31/1990 ejercía con exclusividad el Ministro de Hacienda; sin que sea defendible entender que existe una concurrencia de facultades interpretativas entre el Ministro de Economía y Hacienda y el personal directivo de la AEAT, debido a la exclusión absoluta de cualquier relación de jerarquía entre los órganos de gestión de la AEAT y el Ministro de Economía y Hacienda.

Porque, en definitiva, de no entender asumidas las facultades del artículo 18 LGT por el Presidente de la AEAT, se estaría distorsionando la distribución jurídica de competencias de gestión tributaria realizada por el artículo 103 de la Ley 31/1990. En efecto, conceder carácter vinculante a las Órdenes ministeriales del Ministro de Economía y Hacienda supondría, en primer lugar, una vulneración de la atribución de competencias en materia de gestión tributaria que aquella Ley ha establecido de modo exclusivo y excluyente; y, en segundo lugar, se impediría a los órganos que actualmente tienen encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal desarrollar una manifestación de la potestad de dirección inherente a los órganos situados en la cúspide jerárquica de cualquier organización administrativa a la que el ordenamiento ha otorgado en exclusividad determinadas competencias para el cumplimiento de sus funciones. Nos referimos, concretamente, a la facultad de emitir instrucciones interpretativas con que están investidos en este caso los órganos directivos de la AEAT con la finalidad de obtener una aplicación uniforme de las normas tributarias por parte de los órganos de gestión que están jerárquicamente subordinados a aquéllos.

En resumidas cuentas, al ser las Órdenes ministeriales del artículo 18 LGT una simple manifestación de la potestad jerárquica, desde el momento en que esa línea jerárquica desaparece por la aparición de un ente funcionalmente descentralizado, cual es el caso de la creación de la AEAT, deja de tener sentido la emanación de instrucciones por el ente matriz al cual ha quedado adscrito el ente institucional, pues de lo contrario se estaría vulnerando la distribución legal de

competencias establecida por la Ley 31/1990. La consecuencia es, en definitiva, la derogación implícita del artículo 18 LGT y la consiguiente asunción por el Presidente y los órganos directivos de la AEAT—singularmente, el Director general y los diferentes Directores de Departamento—de la facultad para emitir disposiciones interpretativas a través de circulares o instrucciones vinculantes para los órganos de gestión de la AEAT³¹¹, como expresión del poder de dirección inherente a los órganos directivos de cualquier organización administrativa.

B) LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: INFORMES Y CIRCULARES; ÓRGANO COMPETENTE PARA LA CONTESTACIÓN DE CONSULTAS TRIBUTARIAS

Reconocidas implícitamente por el ordenamiento jurídico las facultades interpretativas que asumen los órganos de dirección de la AEAT y la consiguiente abolición de la facultad que en esta materia tenía conferida el Ministro de Economía y Hacienda, corresponde en este momento determinar cuál es la posición jurídica de la Dirección General de Tributos dentro de la actual organización jurídica de la Administración tributaria.

Se trata de un centro directivo que, por de pronto, sigue dependiendo, aún después de la creación de la AEAT, de la Secretaría de Estado de Hacienda—artículo 2.2 del Real Decreto 1884/1996, de 2 de agosto, de estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda—no habiéndose integrado dentro de la estructura organizativa de aquélla. Y, como ya hemos recordado, dentro de las funciones de la Dirección General de Tributos se encuentra «la elaboración, propuesta e interpretación de la normativa legal y reglamentaria del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros centros directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda, así como la realización de los estudios, económicos y jurídicos, necesarios para el cumplimiento de estas tareas» [art. 3.1, *b*), del Real Decreto 1884/1996 anteriormente citado].

Por otro lado, el apartado tres, número 4, del artículo 103 de la Ley 31/1990 incluye al Director general de Tributos entre los componentes de un Consejo de Dirección que, presidido por el Presidente de la AEAT, tiene como cometido, según ya nos consta, el de «actuar como órgano de asesoramiento del Presidente, y

³¹¹ Y así lo confirma la práctica que evidencia cómo son los propios Departamentos de la AEAT los que establecen los criterios interpretativos que han de seguir los órganos de gestión. Así, entre otras muchas, podemos mencionar las circulares del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 10 de febrero de 1992 y 2 de abril del mismo año que, respectivamente, establecen criterios uniformes sobre la consideración de la mala fe como criterio de graduación de las sanciones tributarias en las infracciones graves, y sobre la aplicación de los artículos 91 y 92 LRHL de 1988.

desarrollar funciones de consulta, de análisis de políticas tributarias y de coordinación de actuaciones tributarias».

Por tanto, dada la configuración orgánica de la Dirección General de Tributos en la actual organización de la Administración tributaria, aquélla conserva facultades interpretativas a través de disposiciones de carácter general en cuanto órgano de «elaboración y propuesta». En ejercicio de dichas facultades, la Dirección General de Tributos emite habitualmente determinados informes a petición de diversos Departamentos de la AEAT, con el objeto de que aquélla aclare el sentido de algunas disposiciones tributarias que han de ser aplicadas por los órganos gestores en su tarea cotidiana³¹².

Y por lo que se refiere a las consultas en materia tributaria, institución regulada en el artículo 107 LGT, debemos destacar que las contestaciones que la Administración realiza de las mismas constituyen una manifestación especialmente significativa del ejercicio de las facultades interpretativas de la Administración en este sector del ordenamiento jurídico³¹³; puesto que dentro de la interpretación de las normas tributarias que realizan los órganos administrativos en su tarea cotidiana de aplicación efectiva del sistema tributario, las contestaciones a consultas se encuentran en el último estamento de concreción del sentido y alcance de las normas generales; un proceso de concreción que presenta un primer estadio con la emisión de disposiciones generales referidas a una constelación de casos y que se concreta con la institución de la consulta, referida a los hechos concretos formulados por el consultante en la forma y con arreglo al procedimiento prescritos en el artículo 107 LGT³¹⁴.

Pues bien, el artículo 107.6 LGT³¹⁵ dispone que «La competencia para evacuar estas consultas será de los órganos directivos que tengan atribuida la facultad reglamentaria en el orden tributario general o en el de los distintos tributos, su iniciativa, propuesta o interpretación».

Como ha indicado el Profesor Zornoza³¹⁶, tal precepto supone la culminación de un «proceso de concentración de la competencia para resolver consultas en los órganos centrales de la Administración tributaria»³¹⁷, es decir, «se trata

de atribuir con claridad la competencia para evacuar las consultas tributarias a los órganos administrativos encargados de la normativa tributaria que actualmente pueden ser distintos de los responsables de la gestión»³¹⁸.

En concreto, la competencia corresponde en la actualidad a la Dirección General de Tributos que, como órgano directivo integrado en el Ministerio de Economía y Hacienda, le compete, como hemos visto, entre otras funciones, «la elaboración, propuesta e interpretación de la normativa legal y reglamentaria del régimen tributario general». En suma, la creación de la AEAT no ha alterado en absoluto la asignación de la competencia para la contestación de consultas tributarias.

III. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA ORGANIZACIÓN JURÍDICA DE LAS FACULTADES INTERPRETATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, RESULTANTE DE LA CREACIÓN DE LA AEAT, A LA LUZ DE LAS FUNCIONES DE LAS INTERPRETACIONES ADMINISTRATIVAS EN LOS MODERNOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Determinados los órganos que dentro de la Administración tributaria española ostentan facultades interpretativas después de la reforma acaecida en dicha organización tras la creación de la AEAT, procede en este momento analizar si la organización jurídica de tales facultades sirve a las funciones que las mismas están llamadas a desempeñar en los modernos procedimientos tributarios³¹⁹.

A) LA RELACIÓN ENTRE LA ORGANIZACIÓN JURÍDICA DE LAS FACULTADES INTERPRETATIVAS Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE SEGURIDAD JURÍDICA Y DE IGUALDAD

A la vista del reconocimiento hoy ya generalizado de la estrecha relación existente entre las facultades interpretativas de la Administración tributaria y los

³¹² Podemos citar, a mero título de ejemplo, y entre otros muchos, sendos informes que ese centro directivo ha evacuado con fecha, respectivamente, de 3 de julio de 1992 y 23 de junio de 1993, a petición del Departamento de Gestión de la AEAT, sobre diversas cuestiones planteadas al régimen de transparencia fiscal, retribuciones en especie e incrementos patrimoniales en el IRPF, y la deducción de las cuotas soportadas en el IVA con anterioridad al inicio de actividades.

³¹³ Cfr., por todos, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Las consultas a la Administración en materia tributaria*, op. cit.

³¹⁴ En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Las consultas a la Administración...*, cit., pp. 484 y 485.

³¹⁵ Con anterioridad a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma parcial de la LGT, esta norma atributiva de competencia se recogía en el apartado 5 del mismo precepto, cuyo contenido no se ha visto en absoluto alterado.

³¹⁶ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa y consulta tributaria*, cit., pp. 470 y 471.

³¹⁷ Un proceso que se ha querido justificar en base a los principios de unidad de decisión y coordinación de criterios, pero que, como ha subrayado el Profesor ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa...*, op.

últ. cit., p. 471, «resulta contrario a la tradicional atribución de competencias en favor de las Delegaciones de Hacienda y a los principios que inspiran la solución de estas cuestiones en el derecho comparado a la vista del significado y funciones de las contestaciones a consultas».

³¹⁸ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., op. *últ. cit.*, p. 471.

³¹⁹ Funciones descritas por ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Significado y funciones de las consultas...*, cit., páginas 217 y ss., siendo sus conclusiones, aunque con especial referencia a las consultas, trasladables con los debidos matices a otras formas de manifestarse las facultades interpretativas.

modernos procedimientos de gestión de los tributos³²⁰, resulta en cierto modo sorprendente que el legislador, al crear la AEAT, como una organización cuyo propósito básico –anunciado en la propia exposición de motivos de la Ley 31/1990– es contribuir a la modernización de la Administración tributaria española, no haya prestado una mayor atención a la regulación de estas cuestiones. Pues la estrecha relación aludida es, como se sabe, consecuencia de las nuevas bases sobre las que se desarrolla el Derecho Tributario y que influyen necesariamente en los procedimientos tributarios, de suerte que el procedimiento de liquidación no es por más tiempo un procedimiento litigioso, en el que se enfrentan la Hacienda y el contribuyente como partes irreconciliables y con intereses en todo caso contrapuestos, sino que, antes al contrario, se trata de un procedimiento basado en la colaboración de buena fe entre las autoridades de la Administración financiera y el contribuyente³²¹.

El olvido del legislador quizás traiga causa del tradicional abandono doctrinal de todas las cuestiones relacionadas con el Derecho de Organización, debido a una concepción del Derecho, imperante a lo largo del siglo XIX, que sólo reconocía como jurídicas las relaciones intersubjetivas, quedando de este modo las relaciones organizativas, que se producen esencialmente en el seno de una misma persona jurídica, como jurídicamente irrelevantes al no afectar a los derechos de libertad y de propiedad. Es precisamente esa concepción la que centraba el interés del análisis jurídico en la delimitación de las potestades, como títulos de intervención en la esfera jurídica de los particulares y la que, al mismo tiempo, abandonaba el estudio de otro tipo de actuaciones que se desarrollaban en el seno de las organizaciones administrativas respecto de las cuales, sin embargo, también se desprenden consecuencias jurídicas. La constatación de este hecho, del que creemos es imprescindible partir para la comprensión de la importancia de una regulación correcta de los procesos interpretativos desarrollados en el interior de la Administración tributaria, tiene una importancia fundamental porque, como ya se ha destacado en el ámbito del Derecho Administrativo, la aparición de nuevos

³²⁰ Vide ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Significado y funciones de las consultas...*, cit., pp. 218-223.

³²¹ Vide, en este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Consulta y Administración tributaria...*, cit., pp. 11 y ss.; igualmente, RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ed. Cívitas, Madrid, 1987, páginas 166-170. Este último autor realiza consideraciones en la línea de las que se reflejan en el texto al indicar la función que desempeña la institución de la consulta tributaria en el procedimiento de liquidación, deteniéndose principalmente en analizar los rasgos que permiten diferenciar las contestaciones o respuestas emitidas por la Administración a requerimiento del contribuyente del acto de liquidación. Asimismo, destaca la escasa atención que históricamente ha merecido la institución de la consulta por parte de la doctrina, en contraste con otros países europeos. Este abandono hay que atribuirlo, como señala este autor, por una parte, a unas relaciones entre la Hacienda y el contribuyente que durante mucho tiempo han estado presididas por el mutuo desconocimiento y el recelo y, de otro lado, por la presencia de figuras tan incompatibles con un sistema tributario racional y moderno como las evaluaciones globales y convenios.

intereses de los ciudadanos en colaborar con la Administración para la mejor satisfacción de sus necesidades, pone de manifiesto la conveniencia de considerar cada vez con más atención el reparto interno de tareas entre las distintas unidades administrativas³²².

Pues bien, dentro del reparto interno de las diferentes funciones que desarrolla la organización administrativa, ocupan un lugar destacado las normas internas administrativas que, como ha precisado la doctrina alemana³²³, son reglas o normas que la Administración se da a sí misma, y que encuentran su fundamento en el genérico poder de organización y dirección inherentes a la función ejecutiva (*Sachleitungs- und Organisationsgewalt*). Dicho fundamento explica que la Administración no necesite específica autorización de Ley formal para la aprobación de dichas normas, cuyo propósito es perfilar con precisión la estructura interna y las pautas de actuación de la propia organización administrativa de la que emana ese Derecho interno. Estamos, pues, ante disposiciones internas que son expresión de una potestad, inherente a la organización administrativa, de autoorganización y de dirección de su propia actividad³²⁴; potestad que se despliega en diversos sentidos y que tiene una naturaleza doméstica y reflexiva al desplegar sus efectos principalmente dentro de la misma organización de la cual esas normas parten.

Además, las normas interpretativas (*norminterpretierende Verwaltungsvorschriften*) están encuadradas, junto a las normas que regulan el ejercicio de las potestades discrecionales (*Ermessensrichtlinien*), dentro del grupo de disposiciones que dirigen la conducta de la Administración (*verhaltenslenkende Verwaltungsvorschriften*) y que, surgidas en un procedimiento informal de creación del Derecho, sirven a la ejecución de las Leyes³²⁵. Y las disposiciones adminis-

³²² Vide PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y renovación en el Derecho Público*, cit., pp. 25 y ss. En este trabajo el autor subraya que la construcción del moderno Derecho Administrativo español durante el régimen autoritario y la ausencia entonces de un verdadero Derecho Constitucional sobre los planteamientos clásicos de la defensa del ciudadano frente al poder, han acarreado unos lastres de considerable importancia, que se hacen palpables en el descuido y prácticamente abandono, en favor del garantismo, del objeto y finalidad propios del Derecho Administrativo: la articulación y sistematización técnicas de la organización y funcionamiento de la Administración para el mejor cumplimiento por ésta de sus fines propios: la satisfacción del interés general y la más eficaz prestación de los servicios públicos. Ese descuido alcanza cotas insostenibles en una materia clave: la organización administrativa.

En el mismo sentido, Vide ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Teoría de la organización administrativa*, en PAREJO ALFONSO, L./JIMÉNEZ BLANCO, A./ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Manual de Derecho Administrativo*, 3.ª ed., ed. Ariel, Barcelona, 1994, pp. 183 y ss.

³²³ En concreto, OSSENBUHL, F., *Autonome Rechtsetzung der Verwaltung*, en ISENSEE/KIRCHHOFF., «Handbuch des Staatsrechts», t. III, «Das Handeln des Staates», C.F. Müller Juristischen Verlag, Heidelberg, 1988, p. 426.

³²⁴ Cfr. OSSENBUHL, F., *Autonome Rechtsetzung der Verwaltung*, cit., pp. 425 y ss.

³²⁵ Porque hay que recordar que la Administración emite otro tipo de normas internas, que sirven a diversas funciones, como, por ejemplo, aquellas disposiciones cuyo objeto es puramente organizatorio de los servicios (*organisatorische Verwaltungsvorschriften*). Para una tipología de las distintas disposiciones administrativas, vide OSSENBUHL, F., *Autonome Rechtsetzung*, op., ult., cit., pp. 433 y ss.

trativas de contenido interpretativo emitidas por la Administración tributaria alemana también son, lógicamente, expresión de ese genérico poder de dirección, no presentando, en principio, ninguna particularidad respecto a las normas interpretativas surgidas en otros ámbitos de la organización administrativa³²⁶.

Siendo ello así, y como lógica consecuencia del fundamento de esas disposiciones tributarias internas, no es necesaria —como ya hemos dicho— ninguna específica habilitación legal para su emisión³²⁷, precisamente por tratarse de un Derecho interno de la Administración (*Innenrecht der Verwaltung*) y no suponer ninguna intervención en la esfera jurídica de los particulares³²⁸. En efecto, se trata de un Derecho interno de la Administración —lo que quiere decir que estamos ante verdaderas normas jurídicas³²⁹— y que, además, constituye una fuente de conocimiento de primer orden tanto para los funcionarios integrados en la Administración tributaria, para quienes las *Richtlinien* son vinculantes, como para los propios obligados tributarios. Este dato nos pone sobre la pista de la importancia de una adecuada organización de las facultades interpretativas, porque si se afirma la gran importancia práctica de dicha actividad, no puede ser indiferente una regulación u otra —órganos competentes, publicación— que de ella realice el legislador. En definitiva, la regulación de las cuestiones organizativas acaba trascendiendo el ámbito doméstico para finalmente incidir en las relaciones intersubjetivas.

Y nos interesa destacar que en la Ley Fundamental de Bonn de 1949 existe un precepto de importancia básica en la organización de las facultades interpretativas de la Administración tributaria, ya que señala el órgano competente para la

³²⁶ Así se desprende de la doctrina jurídico-tributaria alemana; en este sentido, ARNDT, H.-W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, Vahlen, München, 1988, p. 23; igualmente, TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993, p. 1164.

³²⁷ Cfr. OSSENBUHL, F., *Autonome Rechtsetzung*..., cit., p. 457; TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*..., cit., p. 1164.

³²⁸ Con todo, debemos advertir desde este momento que esta ausencia de incidencia directa de las disposiciones interpretativas sobre las relaciones jurídicas externas no significa, como veremos, que sean irrelevantes jurídicamente.

³²⁹ En este sentido, cfr. OSSENBUHL, F., *Autonome Rechtsetzung*..., cit., pp. 427-428; entre nosotros, y desde la teoría ordinalista hoy generalizada, SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos*..., cit., pp. 730 y 731, también afirma el carácter jurídico de las normas internas; ya que realmente su única particularidad reside en que sus efectos jurídicos se despliegan en el ámbito de la organización administrativa en cuyo seno se generan. En efecto, pese a que el autor reconozca que la eficacia jurídica de las circulares en el ámbito externo de la organización sea mucho más problemática, en el ámbito interno ostentan «plena eficacia jurídica», lo que otorga a las circulares carácter jurídico. Poseen, en primer lugar, eficacia constitutiva: con respecto a las normas integrantes del sistema normativo general, las circulares pueden establecer efectos nuevos, que vinculan jurídicamente a los miembros de la organización a la que se dirigen (sólo a éstos, desde luego); por lo mismo, son susceptibles de impugnación por éstos, siempre que lesionen efectivamente sus derechos e intereses. Poseen también, en segundo lugar, eficacia habilitante: crean potestades que permiten dictar actos vinculantes referidos a los miembros y bienes de la organización, así como reprimir las conductas contrarias a éstos o a las circulares mismas (responsabilidad disciplinaria). Y son también, por último, parámetros vinculantes para el control de la legalidad de los actos dictados en aplicación de las mismas, los cuales podrán ser anulados cuando infrinjan sus preceptos.

aprobación de las *Richtlinien*; se trata del artículo 108. VII, de la norma fundamental, que faculta al Gobierno federal (*Bundesregierung*) para la aprobación de disposiciones administrativas de carácter general relacionadas con la administración de los tributos federales, necesitando de la aprobación del *Bundesrat* siempre que tales disposiciones incidan en la administración de tributos que, pese a haber sido regulados por la Federación, su administración compete a los *Länder* o a los municipios. En este precepto constitucional, por tanto, descansan las disposiciones interpretativas atinentes a los más importantes impuestos³³⁰. Estamos, como vemos, ante una especie de la categoría de las normas internas que, en este caso, pueden incluso desplegar sus efectos jurídicos extramuros de la organización de la que han emanado; puesto que, aun tratándose de reglas internas cuyo fundamento reside en el poder de dirección inherente a la organización administrativa —lo que explica como ya sabemos que la aprobación de dichas normas no requiera autorización legal específica—, la expresa atribución competencial prevista en el artículo 108. VII de la Ley Fundamental alemana permite extender los efectos de las *Richtlinien* del Gobierno federal al ámbito de los Estados federados y de los municipios³³¹.

Dichos criterios interpretativos son de este modo reflejados en disposiciones administrativas que, con la autoridad inherente a la fuente de la que proceden —el Gobierno federal—, despliegan su eficacia a través de todos los órganos administrativos, federales o de los *Länder*, que tienen a su cargo la aplicación efectiva del sistema tributario federal. El principio de legalidad en la imposición (*Gesetzmässigkeit der Besteuerung*) impide lógicamente cualquier efecto vinculante de las *Richtlinien* sobre los particulares y los Tribunales.

Las normas interpretativas del artículo 108. VII de la Ley Fundamental son publicadas en el *Bundesanzeiger* y en el *Bundessteuerblatt*, boletines oficiales donde igualmente se hacen públicas, respectivamente, las disposiciones de carácter general aprobadas por los órganos federales —legislativos y ejecutivo— y

³³⁰ Así, para el Impuesto sobre la Renta las *Einkommensteuer-Richtlinien* y *Lohnsteuer-Richtlinien*, para el Impuesto sobre Sociedades las *Körperschaftsteuer-Richtlinien* etc. Cfr. TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, t. III., cit., p. 1163.

Sobre el artículo 108. VII de la Ley Fundamental de Bonn, vide, el comentario de BIRK, D., en AA.VV., «Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland», 2 Auflage, t. II (38-146), Luchterhand, München, 1989, pp. 1315-1316; igualmente, para el concepto de *Richtlinie*, vide SPANNER, H., en AA. VV., «Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften», 2 Auflage, t.II., (K-Z), Beck, München/Bonn, 1981, pp. 1145 y 1146.

³³¹ Fenómeno éste al que por cierto se puede encontrar algún paralelismo en el ámbito español en la reciente Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas; concretamente, en su artículo 4, donde se dispone que los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán —además de por la LGT, por los convenios internacionales, las Leyes propias de cada tributo y sus correspondientes Reglamentos— «por las disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado».

el Ministerio de Finanzas federal (*Bundesfinanzministerium*)³³². Por otra parte, las normas interpretativas aprobadas tanto por el Ministro de Finanzas federal (*Bundesminister der Finanzen*) como por los Ministros de Finanzas de los *Länder*, en lo que se refiere a la administración de los impuestos federales, no pueden contradecir las *Richtlinien* aprobadas por el Gobierno federal. Con ello se pretende garantizar el mandato contenido en el artículo 72. II, número 3, de la Ley Fundamental que ordena al Gobierno federal, en el marco de sus competencias, preservar la garantía de la unidad de las relaciones jurídicas y económicas en todo el territorio federal (*Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse*), lo que se compadece perfectamente con la función constitucional que las *Richtlinien* están llamadas a desempeñar: garantizar los principios de seguridad jurídica y de igualdad a través de la autovinculación de la Administración a sus propios criterios interpretativos (*Selbstbindung der Verwaltung*)³³³.

Y si, como Ossenhühl ha destacado, «se ha ido progresivamente demostrando que las disposiciones administrativas no se limitan de ninguna manera en sus efectos únicamente al ámbito interno, sino que pueden afectar de manera vital al círculo jurídico del ciudadano»³³⁴, dicha afirmación se demuestra especialmente acertada en el ámbito de la Administración tributaria, debido precisamente a las características singulares de los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos; unos procedimientos que demandan por diversos motivos, como inmediatamente veremos, una regulación adecuada de dichas facultades que no sólo faciliten las relaciones de la Administración tributaria con los contribuyentes, sino que sintonicen incluso con determinados principios recogidos en la propia Constitución.

Precisamente por tener las normas internas administrativas su fundamento en el poder de organización inherente a la función ejecutiva, podría obtenerse la falsa impresión de que no es necesaria la regulación de una potestad que aparentemente no trasciende más allá del ámbito puramente organizatorio, y que, por ello, no alcanza a las relaciones entre la Administración y los particulares. Se trataría, como decimos, de una impresión que se demuestra totalmente equivocada a la vista de las funciones que actualmente debe cumplir la Administración tributaria. Porque tras la generalización de las autoliquidaciones se han convertido los procedimientos de aplicación de los tributos en auténticos procedimientos de masas que requieren una cada vez más intensa colaboración de los obligados tributarios con la Administración.

Siendo ello así, esa colaboración requiere una regulación de los deberes de asistencia de la Administración tributaria que compense las cargas que trae consigo la asunción por parte de los obligados tributarios de la aplicación de los procedimientos de aplicación de los tributos³³⁵, a través de los deberes de retención y repercusión y sobre todo de la implantación generalizada de las autoliquidaciones; procedimientos que exigen de los obligados tributarios no sólo el cumplimiento de numerosos deberes de colaboración, sino también la realización de muchas veces complicadas operaciones de calificación jurídica y el propio ingreso de la deuda tributaria. En efecto, se trata del fenómeno conocido impropiaemente como «privatización de la gestión tributaria»³³⁶, que hace descansar en las actuaciones de los obligados tributarios la gestión del sistema tributario, quedando de esta manera la Administración en este ámbito de la realidad como una especie de «policía» tributaria que realiza principalmente funciones de control, concretadas esencialmente en actuaciones de comprobación e investigación³³⁷.

Son, por consiguiente, los deberes de asistencia e información tributaria, para cuya realización resulta especialmente conveniente una correcta regulación de las facultades interpretativas de la Administración tributaria, los que deben compensar la mayor onerosidad que la aplicación efectiva del sistema tributario tiene para los contribuyentes³³⁸, un deber de asistencia tributaria que debe ser entendido como una simple derivación de la cláusula de Estado de derecho. Así, el fundamento de los deberes de asistencia e información es sencillamente una derivación del principio de seguridad jurídica: en concreto, la idea según la cual en un Estado de Derecho nadie puede verse privado de sus derechos por su ignorancia y, por esa razón, las autoridades administrativas deben informar al ciuda-

³³⁵ En este sentido, vide ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Significado y funciones...*, cit., pp. 218 y ss.

³³⁶ La expresión es de FERREIRO LAPATZA, J. J., «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», en *REDF*, núm. 37, 1983, pp. 81 y ss.

³³⁷ Como ha señalado CASADO OLLERO, G., *La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco*, cit., p. 170, «junto al mayor protagonismo que el administrado contribuyente ha ido adquiriendo en la gestión tributaria, y quizás como consecuencia del mismo, es posible constatar cómo la función que progresivamente viene asumiendo la Administración es sobre todo una función de control de la propia actuación del administrado en el cumplimiento de sus deberes y obligaciones que a éste le vienen impuestos por la Ley».

En este sentido acertadamente habla este autor de la «tendencia a la subsidiariedad de la "actividad administrativa tributaria", en cuanto resulta relegada a una función de control y sólo se materializa formalmente para "suplir" la actuación del contribuyente, para "integrarla" cuando parezca "insuficiente" o para "rectificarla" y "sancionarla", en fin, cuando aquélla resulte irregular».

³³⁸ Así, como ha notado ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Significado y funciones...*, op. cit., p. 221, «la posibilidad de obtener una información fiable y segura constituye una pieza fundamental en los modernos esquemas de aplicación de las normas tributarias que, de algún modo, tienden a restablecer el equilibrio roto al descargar sobre el contribuyente el cumplimiento de los actos de aplicación de las normas y las responsabilidades de ello derivadas».

³³² Cfr. TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Band III, cit., p. 1175.

³³³ Cfr. TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, cit., pp. 1166, y pp. 1175 y 1176.

³³⁴ Cfr. OSSENBUHL, F., *Autonome Rechtssetzung...*, op. cit., p. 441.

dadano sobre sus derechos y posibilidades, y no aprovecharse de su ignorancia o inexperiencia³³⁹.

Por ello, el conocimiento por parte de los contribuyentes de la interpretación oficial de las normas tributarias constituye una de las mayores garantías de las que éstos disponen en sus relaciones con la Administración tributaria en el marco de un derecho de la imposición de masas. Por ello, junto a los mecanismos informales de información³⁴⁰ —potenciados en un grado considerable por la AEAT mediante el impulso dado a proyectos como el programa PADRE³⁴¹— el

³³⁹ Los deberes de asistencia han sido desarrollados en la doctrina alemana y se han plasmado en el párrafo 89 de la Ordenanza Tributaria Alemana, que —bajo el rótulo «Asesoramiento, información»— tiene el siguiente tenor literal: «La autoridad financiera incitará a la presentación de declaraciones, la formulación de solicitudes o a la rectificación de unas y otras, cuando sea manifiesto que la omisión o la incorrección se han debido sólo a inadvertencia o ignorancia. Siempre que sea necesario, dará aquella información sobre los derechos y obligaciones que incumben a los interesados en el procedimiento administrativo». Manejamos la traducción de PALAO TABOADA, C., *Ordenanza Tributaria Alemana*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 98.

³⁴⁰ Conviene precisar que dejamos fuera de nuestro análisis aquellos mecanismos informales de los que se vale la Administración Tributaria para informar y asesorar al contribuyente, es decir, aquella información que tiene lugar informal y verbalmente, bien sea en las propias oficinas de la Administración tributaria, bien incluso en el curso de unas actuaciones inspectoras en cumplimiento de la función accesoria de asesoramiento, que incumbe a la Inspección, en sus funciones típicas de comprobación e investigación, como se encarga de recordar el artículo 2 h) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el RGI. En otros términos, ello significa que nuestro análisis está centrado exclusivamente en las manifestaciones jurídicamente formalizadas de interpretación administrativa, ya sea a través de las instrucciones que desde los órganos jerárquicamente superiores se dirigen a los órganos inferiores de gestión indicándoles los criterios interpretativos de determinadas normas tributarias, y a las que han de estar estos últimos en su tarea de aplicación normativa, ya sea a través de las contestaciones emitidas por la Administración tributaria a las consultas formuladas por los contribuyentes con arreglo al procedimiento y según las formalidades previstas en el artículo 107 de la LGT. Para esta diferencia, cfr. MANTERO SÁENZ, A., *Procedimiento de la Inspección Tributaria*, 2.ª ed., ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1981, pp. 221 y 222.

Ello no obstante, no conviene minusvalorar el importante papel que juegan en el mejoramiento de las relaciones Fisco-contribuyente los modernos programas de información, educación y asistencia al contribuyente que se desarrollan a través de las vías informales a las que anteriormente hemos hecho referencia. En esta línea se encuentran los programas de servicios telefónicos gratuitos y automatizados, los suministros de formularios y folletos explicativos o la propia cumplimentación de declaraciones en las oficinas de la Administración tributaria. Sobre la función y el significado de estos programas de información y asesoramiento en las Administraciones tributarias, en particular en el ámbito norteamericano, vide ADER, J., «Asistencia e información al contribuyente», en AA. VV., «Organización, funciones y facultades de una Administración Tributaria moderna», Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, pp. 321 y ss.; de especial interés resultan las palabras de los Consultores del *Internal Revenue Service*, LEBAUDE, R. VEHORN, C. L., «Asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias», en AA. VV., «La Administración Tributaria en los países del CIAT», ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992, pp. 378 y ss., donde señalan que «el *Internal Revenue Service* no escatima esfuerzos en describir en forma objetiva la Ley, la reglamentación, las resoluciones administrativas, de modo que el contribuyente esté informado y en condiciones de analizar su situación conforme al espíritu y a la letra de la Ley». En este sentido, señalan estos administradores tributarios que «los ciudadanos deben poseer los medios para entender qué se requiere de ellos a la hora de cumplir la Ley. Como mínimo, las Administraciones tributarias deben facilitarles las vías adecuadas de cumplimiento. Esto implica programas que elaboren formularios e instrucciones inteligibles, proporcionar a los ciudadanos puntos de contacto donde puedan pedir y obtener información sobre sus obligaciones y el desarrollo de programas educacionales dirigidos a los actuales y futuros contribuyentes». La importancia de todo ello se pone de manifiesto cuando existen evidencias empíricas que demuestran que, «frente a una creciente complejidad de la legislación tributaria, los servicios al contribuyente aumentan los niveles de cumplimiento, mejoran la confianza de los contribuyentes y disminuyen la carga de cumplimiento (presión fiscal indirecta)».

³⁴¹ Que han de merecer un juicio favorable en cuanto impulsores de la asistencia y educación al contribuyente y, al tiempo, importante mecanismo de estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

contribuyente necesita asimismo conocer también «los criterios interpretativos que mantiene la Administración, ya que a ella quedan reservadas las funciones de comprobación y sanción, en cuyo ejercicio valorará la adecuación a derecho de los comportamientos de los contribuyentes conforme a sus propios criterios que, a salvo la interposición de recursos por parte del contribuyente, serán los que habrán de prevalecer»³⁴². De ahí que la existencia de unas normas generales interpretativas emitidas con carácter vinculante por un órgano especialmente cualificado de la Administración tributaria, dotado de la autoridad suficiente, y publicadas tales normas en un medio que asegure su difusión conveniente, para que los criterios del órgano cualificado no se vean contradichos por otros órganos administrativos de gestión, contribuya considerablemente a la seguridad jurídica. Porque disminuye el margen de la libertad de interpretación del órgano administrativo, de tal modo que, debido al carácter vinculante de las interpretaciones, puede el contribuyente predecir las consecuencias jurídico-tributarias de sus actuaciones; con lo que se alcanzan altas cotas de seguridad jurídica, se reducen

Resulta de interés a este respecto la consulta de los resultados de la encuesta de «Coste de cumplimiento en IRPF», realizada por el Instituto de Estudios Fiscales en 1991, y de la que dan cuenta DÍAZ GARCÍA, C./DELGADO LOBO, M. L., «La utilización de los servicios de información y asistencia al contribuyente en el ámbito del IRPF», en *Cuadernos de Actualidad, HPE*, núm. 2, 1994, pp. 65 y ss., puesto que reflejan la conveniencia de que la Administración tributaria dedique más recursos a estos servicios, al existir evidencias de que tales servicios gozan mayoritariamente de la confianza de los contribuyentes y son utilizados por un amplio espectro de la población contribuyente; correspondiendo, además, el perfil de los usuarios, por lo que se refiere a la cumplimentación de las declaraciones, con el segmento de la población con menores recursos para acudir a una ayuda externa retribuida.

En concreto el Programa PADRE (Programa de Ayuda a la Declaración de Renta) fue implantado por la AEAT en 1992, con el fin de cumplimentar gratuitamente las declaraciones-liquidaciones correspondientes al IRPF en las propias Delegaciones y Administraciones de la AEAT mediante procedimientos informáticos a aquellos contribuyentes que lo soliciten. Sobre las posibilidades de este tipo de programas con vistas a la modernización de la Administración tributaria, vide MOYA HURTADO DE MENDOZA, R./SANTIAGO, J. D., «Las tecnologías de la información en la estrategia de la Administración Tributaria española», en AA. VV., «La Administración Tributaria...», cit., pp. 259 y ss. Asimismo se contienen datos significativos en AGENCIA TRIBUTARIA, *Balance del primer año de gestión*, Madrid, 1993, p. 45, donde se señala que en la campaña de Renta 91 desarrollada durante los meses de mayo y junio de 1992, se cumplimentaron en los Servicios de Información al Contribuyente, 1.428.229 declaraciones de Renta Simplificada. A esto se debe añadir tanto la venta de disquetes con el programa informático para realizar la declaración, como su distribución a través de empresas, sindicatos, etc., que se estima pudieron ser utilizados para realizar un 1.250.000 declaraciones. Teniendo en cuenta ambas cifras, se puede concluir que alrededor de un 30 por 100 del total de declarantes de Renta Simplificada pudieron beneficiarse de las ventajas de este programa. Y, como se pone de manifiesto en AGENCIA TRIBUTARIA, *Memoria año 1993*, Madrid, 1994, p. 17, en la campaña de Renta 92 más del 40 por 100 de las declaraciones simplificadas presentadas por los contribuyentes se elaboraron con el apoyo del Programa PADRE; además, se consiguió un alto nivel de calidad en la prestación del servicio, pues casi el 90 por 100 de los contribuyentes que lo utilizaron se mostraron satisfechos con su funcionamiento. Finalmente, en AGENCIA TRIBUTARIA, *Memoria año 1994*, Madrid, 1995, p. 16, se constata la continua progresión tanto en la utilización del Programa PADRE como en el grado de satisfacción manifestado por los usuarios del mismo.

Y así, desde el interior de la AEAT, FERNÁNDEZ DOCTOR, S., «La información y la asistencia al contribuyente», en *Cuadernos de Actualidad, HPE*, núm. 3, 1994, pp. 85 y ss., se insiste en potenciar las funciones de información y asistencia al contribuyente como mecanismos de minoración de la presión fiscal indirecta; en el mismo sentido, DÍAZ YUBERO, F., «La Agencia Tributaria y su estrategia de cara al cumplimiento voluntario», en *Cuadernos de Actualidad, HPE*, núm. 6, 1994, pp. 253 y ss.

³⁴² Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Significado y funciones...*, cit., p. 222.

considerablemente los riesgos de cambios injustificados de criterios interpretativos, disminuyendo de este modo la arbitrariedad aplicativa³⁴³ y, en fin, se facilita la planificación fiscal de los operadores económicos³⁴⁴.

Y la consecución de dicho objetivo pasa seguramente por la centralización de las interpretaciones administrativas, pues de ese modo no sólo se fomenta la seguridad jurídica de los obligados tributarios en sus relaciones con el Fisco sino que también se introduce un factor de racionalización en la gestión del sistema tributario, en la medida en que dicha centralización, al tiempo que contribuye de un modo decisivo a la unificación de criterios³⁴⁵, supone una descarga de trabajo para los órganos de gestión, dado que en un sistema de imposición de masas es frecuente la presencia de supuestos de hecho típicos que deben recibir asimismo un tratamiento jurídico igualmente típico³⁴⁶.

En este sentido, la centralización de las interpretaciones administrativas se consigue en el ordenamiento alemán precisamente mediante la posición supraordenada que, dentro de la estructura de la organización administrativa, ocupa el autor de las disposiciones en que se contienen los criterios vinculantes para los órganos de gestión, pues no podemos pasar por alto que el principio de jerarquía vertebrará cualquier organización burocrática. Un principio que, por cierto, al integrar el estatuto constitucional de la Administración pública española, contenido básicamente en el artículo 103.1 de la CE, implica que la libertad de los órganos de gestión de

una organización administrativa no pueda ser de la misma índole, por imperativo constitucional, que la libertad de los órganos judiciales, que no se ven afectados por este principio. Siendo ello así, habrá que admitir que el establecimiento de unos criterios hermenéuticos vinculantes para toda la organización constituye un requisito fundamental para la consecución de uno de los objetivos fundamentales de este principio constitucional³⁴⁷: la unidad y la coherencia de acción con vistas a la obtención de determinados fines que un ente público debe cumplir; unidad y coherencia de acción³⁴⁸ que se contradicen, a nuestro juicio, con una libertad absoluta de interpretación por parte de unos órganos gestores, integrados en una organización vicarial como lo es, por esencia, la Administración pública³⁴⁹.

En conexión lógica con el establecimiento de criterios interpretativos uniformes, interesa poner de manifiesto que la centralización de la competencia interpretativa no sólo realiza de un modo efectivo el principio de jerarquía, sino que, además, sirve a otro principio constitucional de fundamental importancia en los procedimientos de imposición de masas: el principio de igualdad. Porque, como ha puesto de manifiesto ARNDT³⁵⁰, el valor jurídico característico de las normas administrativas internas de carácter interpretativo (*norminterpretierende Verwaltungsvorschriften* o *norminterpretierende Richtlinien*), cuyo fundamento se encuentra como vimos en el artículo 108. VII de la Ley Fundamental, no radica en su aspiración a constituirse en la única interpretación de la Ley ajustada a Derecho. Antes bien, el valor de dichas normas está en la consecución de la igualdad en la aplicación de la Ley (*Gleichheit der Gesetzanwendung*).

En efecto, las normas internas administrativas de contenido interpretativo, aprobadas por el Gobierno federal, aparecen como un recurso, entre otros, de los que dispone la Administración para ejecutar los mandatos de la Ley en los proce-

³⁴³ De la que daba cuenta SAINZ DE BUJANDA, F., «Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español», en *Hacienda y Derecho*, vol. III, ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, pp. 289 y ss., como una de las contravenciones del principio de seguridad jurídica.

³⁴⁴ En esta línea, RODRÍGUEZ BEREJO, A., «El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», en *REDC*, núm. 36, 1992, pp. 35 y 36, ha destacado la importancia que la seguridad jurídica tiene en su manifestación de previsibilidad de los efectos de las normas tributarias, en orden a la efectividad de una adecuada planificación fiscal. Así, el autor citado, al destacar el significado del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la CE en el Derecho Tributario, señala que, aunque este principio no tiene en esta rama del ordenamiento la importancia que tiene en Derecho Penal, lo cierto es que «presenta una especial relevancia en materia tributaria por el enorme volumen, la extrema variabilidad de la legislación fiscal, sometido a un continuo proceso de adaptación y cambio, y su carácter a menudo asistemático y carente de buena técnica jurídica, que dificulta no sólo su conocimiento y comprensión, sino también lo que es más importante cuando se trata de aplicación de los tributos, su previsibilidad, de modo que el contribuyente pueda ajustar su comportamiento económico al coste previsible de los impuestos, de manera que pueda calcular de antemano la carga tributaria y pagar los menos impuestos posibles que las leyes permitan. En suma, lo que ha dado en llamarse planificación fiscal».

Parece indudable que favorecería en gran medida la previsibilidad a la que este autor se refiere, como derivación del principio de seguridad jurídica, una regulación que garantizase la existencia de unas disposiciones de carácter general y vinculante que asegurasen unos criterios de aplicación normativa uniformes para todos los órganos administrativos de gestión de la Administración tributaria.

³⁴⁵ Subrayan la importancia de esta función, TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Band III, cit., p. 1177; ARNDT, *Grundzüge...*, cit., p. 23.

³⁴⁶ Subraya este segundo elemento, WALZ, W. R., «Steuerverwaltungsanordnungen im Bundessteuerrecht der Vereinigten Staaten», en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1982, pp. 381 y ss., tomando como ejemplo el modelo existente en los Estados Unidos de Norteamérica; sistema sobre el que habremos de volver más tarde al hilo del análisis de la regulación española.

³⁴⁷ Subraya este elemento SOLÉ ESTALELLA, J., *Circulares...*, cit., pp. 129 y ss.

³⁴⁸ Resaltando esa aspiración a la unidad de acción, inherente al principio de jerarquía, vide BAENA DEL ALCÁZAR, M., *Organización administrativa*, ed. Tecnos, Madrid, 1984, pp. 89-91; ÁLVAREZ RICO, M., *Principios constitucionales de organización...*, cit., p. 112 y ss.; SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., pp. 935 y ss.; AMORTH, A., *La nozione...*, cit., pp. 325 y ss.

³⁴⁹ Y no se diga que el carácter reglado de las potestades administrativas tributarias impide una aplicación arbitraria de la legalidad, porque como ha señalado ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa y consulta tributaria*, cit., p. 465, al hilo de las críticas que el autor dirige contra aquellos autores que se oponen al régimen de consultas tributarias vinculantes con base en el principio de legalidad, la oposición de tales autores está basada en una concepción de la sujeción de la Administración a la Ley como si aquella fuera sólo su brazo alargado y se limitara a ejecutarla automáticamente, ignorando que el ideal de que todas las decisiones de la Administración sean previsibles con la Ley en la mano sólo puede realizarse muy limitadamente, ya que los problemas relativos a la interpretación no pueden eludirse; igualmente, DÍEZ-PICAZO, L., *La doctrina del precedente administrativo...*, cit., p. 28, al destacar que «incluso cuando nos hallamos ante una potestad reglada, siempre es necesaria una previa interpretación. Y toda interpretación entraña algún margen de discrecionalidad (...) así sucede en el caso de las superregladas potestades tributarias, con respecto a las cuales es bien sabido que suele haber cierto margen interpretativo».

³⁵⁰ Así, ARNDT, H.-W., *Praktikabilität und Effizienz. Zur Problematik gesetzessvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der «Effektiver Rechte*, Dr. Peter Deubner, Köln, pp. 86 y ss.

dimientos de masas. Porque una de las características fundamentales de la actividad de aplicación de la Ley por las Administraciones de masas (*Massenverwaltung*) —especialmente, las Administraciones tributarias y de la Seguridad Social— es la situación de escasez en la ejecución de los mandatos legales (*Vollzugsnotstand*), habida cuenta de que una aplicación estricta de la Ley supera con creces la capacidad real de la Administración. Y este desequilibrio se traduce en la imposibilidad por parte de la Administración de deducir de cada supuesto de hecho de la vida sus consecuencias jurídicas correspondientes, conforme a lo que prescribiría una aplicación estricta del principio de tipicidad, en el sentido de deducir de cada hecho imponible aquellos atributos fácticos que son relevantes en cada supuesto de hecho real, y que se plasman en una consecuencia jurídica singularizada³⁵¹. Precisamente para paliar esa situación de escasez en la capacidad administrativa para comprobar todos los supuestos de hecho, las *Richtlinien*, cuyo fundamento constitucional no es sino la practicabilidad de las normas, cumplen una importante función: servir como útil instrumento de ponderación entre una aplicación estricta del principio de legalidad y el principio de igualdad en la imposición, al imponer a todos los órganos de gestión interpretaciones uniformes ante similares supuestos de hecho, porque, de lo contrario, se producirían actuaciones arbitrarias de la Administración derivadas de la insuficiente capacidad administrativa para deducir de cada supuesto de hecho real las consecuencias jurídicas correspondientes³⁵².

B) ANÁLISIS CRÍTICO DE LA ACTUAL ORGANIZACIÓN DE LAS FACULTADES INTERPRETATIVAS. UN MODELO PARA LA ORGANIZACIÓN DE LAS FACULTADES INTERPRETATIVAS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA: EL *INTERNAL REVENUE SERVICE* DE LOS ESTADOS UNIDOS

A la vista de la importancia adquirida por los deberes de asistencia e información en los modernos procedimientos tributarios de masas —deberes conecta-

³⁵¹ En efecto, como ha señalado XAVIER, A., «Tipicidad y legalidad en Derecho Tributario», en *RDFHP*, núm. 120, 1975, pp. 1260 y 1261, adhiriéndose al pensamiento de BÜHLER y de STRICKRODT, en Derecho Tributario, al contrario de lo que sucedería en otras ramas del Derecho, no puede la voluntad de la Ley ser deducida del orden jurídico, porque cada norma de tributación contiene en sí misma una providencia singular, cuyo sentido y alcance se encierra en su estricta y rigurosa formulación legal.

³⁵² En estos términos, ISENSEE, J., *Die typisierende Verwaltung...*, cit., pp. 133-137. Este autor, partiendo igualmente de la situación de escasez en la ejecución de la Ley, señala que las *Richtlinien* cumplen una importante función como mecanismos de simplificación o esquematización en la apreciación de los supuestos de hecho. En este sentido, afirma que el peligro de una excesiva igualdad que las *Richtlinien* provocan es menos grave que el que podría producir la inexistencia de esos criterios.

dos sistemáticamente, además, con los principios constitucionales de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos—, cabe preguntarse si el nuevo modelo de Administración tributaria instaurado a partir de la creación de la AEAT ha supuesto una regulación de estos deberes de asistencia, expresados en la organización jurídica de las potestades interpretativas, que contribuya favorablemente a esa mutua confianza y colaboración sobre las que deben asentarse los procedimientos tributarios. En otras palabras, siendo incuestionable la estrecha conexión existente entre la organización de las facultades interpretativas de la Administración tributaria, como cualificada derivación de los deberes de asistencia, y los principios constitucionales de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, proclamados en el artículo 9.3 del texto fundamental, interesa valorar la influencia que la aparición de la AEAT tiene sobre la realización de esos principios; realización que pasa por el conocimiento por parte de los obligados tributarios de las normas internas administrativas que dirigen la conducta de la Administración en las relaciones jurídicas *ad extra* que mantiene con los particulares: en concreto, el conocimiento de las normas interpretativas que pretenden la racionalización de las actuaciones administrativas a través de la unificación de los criterios hermenéuticos de todos los órganos administrativos que, integrados en una organización administrativa, están llamados a la ejecución de la Ley.

Este análisis parte, lógicamente, de las conclusiones a las que habíamos llegado al describir la organización de las facultades interpretativas en nuestra Administración tributaria tras la creación de la AEAT, en punto a la específica distribución de facultades interpretativas que obraba en el seno de aquella como complejo organizativo unitario: la asunción por parte de los órganos directivos de la AEAT de las facultades que el artículo 18 LGT atribuía al Ministro de Economía y Hacienda, debido a que la conservación de la facultad interpretativa por el Ministro, en el entendimiento de las mismas como manifestación singularizada del principio de jerarquía, resultaría objetivamente incompatible con la distribución jurídica de las competencias de gestión tributaria realizada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, que atribuye a este ente institucional en bloque todas las competencias de gestión; lo que convierte a la propia AEAT —más concretamente a los Directores de los departamentos de ésta dotados de competencias de gestión tributaria— en protagonistas auténticos de las interpretaciones oficiales contenidas en disposiciones generales (instrucciones) de carácter vinculante para los órganos de gestión situados en una posición jerárquicamente inferior a la de dichos órganos directivos. Igualmente se destacó el mantenimiento por parte de la Dirección General de Tributos de la competencia, por un lado, para la contestación de consultas tributarias, de acuerdo con lo que estable-

ce el artículo 107, apartado 6 LGT; y, de otro, se recordó la facultad que ostenta el citado centro directivo, de acuerdo con el artículo 3.1. b) del Real Decreto 1884/1996, y en su calidad de órgano encargado de la «elaboración, propuesta e interpretación de la normativa tributaria», para evacuar informes a requerimiento de los diferentes Departamentos de gestión tributaria de la AEAT.

Pues bien, la regulación actual de las facultades interpretativas de la Administración tributaria acusa, en nuestra opinión, importantes deficiencias, tanto por lo que se refiere a la manifestación de dichas potestades a través de la emisión de disposiciones de carácter general, como en lo atinente al régimen jurídico –contenido en el artículo 107 LGT– de las contestaciones evacuadas por la Administración respecto de las consultas formuladas por los contribuyentes sobre supuestos de hecho particularizados. Justamente nuestro análisis se desdoblará en el examen separado de esos dos vehículos fundamentales a través de los cuales se encauza la interpretación oficial de las normas tributarias.

Así, para empezar, por lo que respecta al ejercicio de facultades interpretativas por medio de la aprobación de disposiciones de carácter general, debemos denunciar, en primer lugar, el solapamiento existente, ya presente por cierto con anterioridad a la creación de la AEAT, entre las competencias que sigue manteniendo la Dirección General de Tributos como centro directivo que asume la competencia para la «elaboración, propuesta e interpretación» de las normas tributarias –artículo 3.1. b) del Real Decreto 1884/1996– y las competencias que justamente en el mismo sentido ha asumido el Presidente de la AEAT, después de la derogación implícita del artículo 18 LGT. La consecuencia es, por un lado, la multiplicidad de disposiciones interpretativas, que no coadyuva precisamente a la consecución de la seguridad jurídica y, de otro, la imposibilidad jurídica de que la Dirección General de Tributos pueda imponer sus criterios, pese a tratarse de un órgano especialmente cualificado por la función que tiene encomendada.

Además, en segundo lugar, el propio hecho de la atribución de la competencia al Presidente de la AEAT en el mismo sentido que antes la ostentaba el Ministro de Economía y Hacienda de acuerdo con el artículo 18 de la LGT, es decir, la configuración de la facultad interpretativa a modo de una atribución derivada de la potestad jerárquica, no impedirá –como de hecho sucedía con anterioridad a la creación de la AEAT con las Direcciones Generales dependientes de la extinta Secretaría General de Hacienda– que cada Director de departamento de la AEAT emita disposiciones interpretativas³⁵³. La consecuencia de todo ello es

³⁵³ Así, ya advertía RAMALLO MASSANET, J., *La exención del Impuesto de Sucesiones...*, cit., p. 279 del claro peligro de que se lleve a cabo la interpretación a través de circulares o instrucciones apoyándose en el entonces vigente artículo 7 LPA; recientemente, SOLÉ ESTALELLA, J., *Circulares e Instrucciones*, cit.,

que una norma que pretendía servir al principio de seguridad jurídica³⁵⁴, terminara por producir el efecto contrario, es decir, una mayor incertidumbre. Porque al estar facultado cualquier órgano directivo para emitir circulares interpretativas siempre que no contradijeran las de rango superior, el resultado acaba siendo una vez más la multiplicación de disposiciones interpretativas, que «no sólo no disminuye sino que acrecienta la inseguridad jurídica de cada contribuyente, porque el riesgo de arbitrariedad es mayor cuando los medios de expresión son múltiples y de publicidad imperfecta, ya que los destinatarios no pueden conocerlos todos e ignoran la interpretación que finalmente les será aplicada»³⁵⁵.

Y es que, por otro lado, los criterios interpretativos emanados de la Dirección General de Tributos no tienen carácter vinculante para los órganos de gestión de la AEAT, aun en el caso de que tales criterios se manifiesten a través de circulares o instrucciones. Ello se debe no sólo al carácter institucional de la AEAT, como ente funcionalmente descentralizado, que impide que por vía jerárquica se le impusieran las interpretaciones emanadas de la Dirección General de Tributos³⁵⁶; sino además, por el hecho de que los órganos directivos de

páginas 131 y 132, quien, al comentar el artículo 18 LGT, señala que «no parece que este artículo vede la posibilidad de la existencia de circulares e instrucciones entre los órganos del Ministerio de Economía y Hacienda, basada en consideraciones de Derecho Administrativo general».

³⁵⁴ En efecto, se invocaba el principio de certeza en la propia exposición de motivos de la LGT al comentar el artículo 18 de esta Ley.

³⁵⁵ Cfr. MARCHESSOU, P., *L'interprétation...*, cit., p. 68.

³⁵⁶ Contra lo que sostiene SOLÉ ESTALELLA, J., *Circulares...*, cit., p. 133, quien afirma que «la Dirección General de Tributos, en esta materia, tiene como ámbito de competencia, el ámbito jerárquico propio del órgano de quien depende, que es la Secretaría de Estado de Hacienda, y en este sentido, sus interpretaciones vinculantes podrán imponerse a todos los órganos que dependen de esta Secretaría, incluida la AEAT».

Pero este autor pierde de vista que la AEAT no se encuentra dentro del ámbito jerárquico propio del Secretario de Estado de Hacienda, aunque la Ley 31/1990 prevea que el Presidente de la AEAT pueda ser el Secretario de Estado de Hacienda, como de hecho ocurre en estos momentos; pues lo relevante y realmente decisivo para que se dé la relación de jerarquía es que una misma competencia se atribuya simultáneamente a dos o más órganos de distinto nivel; en otros términos, la identidad de competencia es requisito indispensable para que exista relación de jerarquía (Cfr., por todos, NIETO, A., *La jerarquía administrativa*, cit., p. 23). Y el artículo 103 de la Ley 31/1990 ha atribuido de forma exclusiva, como ya nos consta, las potestades de gestión tributaria a la AEAT; restándole a la Secretaría de Estado de Hacienda facultades, ciertamente importantes, pero que se enmarcan en la relación de dirección que liga a un ente matriz con un ente institucional, y nunca en la de jerarquía.

Así se desprende con claridad del tenor literal del artículo 2 del Real Decreto 1884/1996, que regula la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda: «La Secretaría de Estado de Hacienda, bajo la superior dirección del Ministro de Economía y Hacienda, realizará las actuaciones relativas a la orientación de la política tributaria, el diseño y aplicación del sistema tributario, la previsión y análisis de los ingresos tributarios, la dirección y ejecución de la gestión catastral y la coordinación con las Haciendas territoriales y la financiación autonómica».

Y las competencias administrativas inherentes a la «aplicación del sistema tributario», a que se refiere el precepto transcrito, y que antes de la creación de la AEAT se residenciaban en el Ministerio de Economía y Hacienda a través de las Direcciones Generales de Gestión, Inspección y Recaudación, bajo la dependencia directa precisamente de la Secretaría de Estado de Hacienda, es justamente la que se ha independizado del citado Ministerio tras la creación de la AEAT; en la medida en que las competencias –atribuidas, conviene insistir, de modo exclusivo e inderogable– de las que actualmente es titular la AEAT antes de la aprobación de la Ley 31/1990 eran ostentadas por la extinta Secretaría General de Hacienda. Centro este último que dependía justamente de la Secretaría de Estado de Hacienda, y que albergaba en su seno –lo que resulta muy significativo– las Direcciones Generales que se encargaban

la AEAT, al haber asumido, como hemos visto, las facultades que el artículo 18 LGT otorgaba al Ministro de Economía y Hacienda, pueden perfectamente contradecir los criterios emanados de la Dirección General de Tributos.

Esta situación se agrava, además, por la circunstancia de que al producirse las interpretaciones administrativas por vía de instrucciones y circulares no es obligatoria la publicación de las mismas³⁵⁷, pues el legislador tributario ha hecho caso omiso de la previsión contenida en el artículo 21.2 LRJAP y PAC, a tenor del cual «cuando una disposición específica así lo establezca o se estime conveniente por razón de los destinatarios o de los efectos que puedan producirse, las instrucciones y órdenes de servicio se publicarán en el periódico oficial que corresponda»; con lo que el conocimiento de las interpretaciones oficiales por el contribuyente se torna, en definitiva, en una tarea ciertamente difícil. Situación a la que ha intentado poner remedio recientemente el artículo 5.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes (el conocido como *Estatuto del Contribuyente*), al disponer que «La Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos. Esta actividad se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones: publicación de textos actualizados de las normas tributarias, remisión de comunicaciones, contestación a consultas tributarias y adopción de acuerdos previos de valoración». Esta declaración legal es una simple reiteración del artículo 3.a) del mismo cuerpo legal que incluye entre los derechos generales de los contribuyentes el de «ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido de las mismas». Esta declaración de buenas intenciones —reiterada innecesariamente en el artículo 7 del mismo *Estatuto del Contribuyente* en relación con los servicios de información de las oficinas abiertas al público— por su propio carácter programático, no hace albergar demasiadas esperanzas en cuanto al sometimiento a control jurídico de las potestades interpretativas, al no especificarse el órgano competente para emitir esas llamadas *comunidades* y cuáles son en concreto las disposiciones interpretativas que habrán de ser hechas públicas. Tampoco demasiadas consecuencias prácticas cabe extraer del artículo 5.2 de la Ley 1/1998, en virtud del cual «quedarán exentos de responsabilidad por infracción

de «la aplicación del sistema tributario», dependientes entonces sí jerárquicamente de la Secretaría de Estado de Hacienda, y cuyas funciones hoy son desempeñadas por los Departamentos de la AEAT: en concreto, la Dirección General de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación y Aduanas e Impuestos Especiales. Finalmente, mientras que la Dirección General de Tributos es un centro directivo de la Secretaría de Estado de Hacienda [artículo 2.2. a) del Real Decreto 1884/1996], la AEAT se adscribe al Ministerio de Economía y Hacienda a través de esa Secretaría de Estado, pero sin estar integrada en ella (art. 2.3 del mencionado Real Decreto).

³⁵⁷ Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, cit., p. 141.

tributaria los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas», con lo que se extiende de manera explícita a las disposiciones interpretativas de carácter general el régimen ya previsto para las consultas en el artículo 107.3 LGT, en el sentido de excluir de sanciones al sujeto que se pliegue al criterio emanado de la interpretación oficial; estamos en este caso ante una causa de exclusión de responsabilidad cuya eficacia absolutoria sería incuestionable aun en el caso hipotético de que el ordenamiento no hubiera previsto las disposiciones legales comentadas.

Y es que, si bien se mira, el problema de fondo que probablemente late debajo de las deficiencias de la actual organización jurídica de las facultades interpretativas reside —junto en el ya apuntado solapamiento de competencias entre la Dirección General de Tributos y los órganos directivos de la AEAT³⁵⁸— en la confusión consistente en reunir en unos mismos órganos competencias o funciones que deberían, a nuestro modesto entender, estar bien diferenciadas y, en consecuencia, atribuidas a órganos distintos: en concreto, de un lado, la potestad de dirección de los servicios ínsita a los órganos directivos de la Administración tributaria de la que se derivan lógicamente facultades jerárquicas y, de otra parte, la facultad de emitir disposiciones interpretativas de carácter general y con efecto vinculante para todos los órganos gestores, pues al confundirse diversas funciones en unos mismos órganos la consecuencia es una no deseable multiplicidad de normas interpretativas que derivan en una mayor incertidumbre³⁵⁹.

Porque, pese a que merezcan un juicio favorable medidas nacidas en el seno de la propia Administración tributaria, como el Programa INFORMA —dirigido a la consecución de unas actuaciones uniformes en todas las Delegaciones de la AEAT a través de la implantación de un programa informático que contiene un repertorio de preguntas y respuestas actualizadas a través de un servicio central, y que está a disposición del personal de la AEAT para un mejor cumplimen-

³⁵⁸ Dato que es reconocido significativamente desde el propio Departamento de Gestión de la AEAT, por FERNÁNDEZ DOCTOR, S., *La información y la asistencia...*, cit., p. 89, cuando advierte que «es imprescindible llegar a una delimitación clara y precisa de las funciones de interpretación normativa y de información, de forma que pueda compatibilizarse la competencia atribuida por Ley a unos órganos separados de la Agencia Tributaria (capacidad interpretadora) con la competencia asignada a los distintos órganos de la Agencia en diferentes disposiciones, relativa a satisfacer con rapidez las demandas de información de los ciudadanos».

Finalmente, en una nueva concepción integradora de las funciones que le son propias a la Agencia (y aún sin ella), parece evidente sostener como principio básico ordenador del quehacer de todas las unidades, que nuestra organización debe mantener un criterio único en el entendimiento de la norma tributaria, en su explicación y en su aplicación, por lo que debe prestarse especial atención a la fijación de los criterios que van a ser utilizados en la función informadora (primera que se desarrolla en el tiempo), dado que aquéllos afectarían después a las funciones de comprobación y control».

³⁵⁹ En este sentido, SOLÉ ESTALELLA, J., *Circulares...*, cit., p. 122, se decanta por la existencia de un órgano especializado en la interpretación y dedicado de forma exclusiva o íntegramente al estudio del ordenamiento tributario.

to de las tareas de información y asistencia al contribuyente³⁶⁰—, elementales exigencias de seguridad jurídica reclaman una regulación de las interpretaciones oficiales que, trascendiendo desde luego la perspectiva informal y el propio ámbito interno de la AEAT, se expresen mediante vehículos formalizados y cuya publicación sea en todo caso obligada en el «Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda» para posibilitar de este modo su conocimiento general³⁶¹.

Porque hay que reconocer, en suma, que la creación de la AEAT no ha remediado la ausencia de una regulación clara de las facultades interpretativas de la Administración tributaria, en el sentido de someter a control dichas tareas, perpetuándose de este modo el carácter incondicional y absoluto de la potestad interpretativa de la Administración que se extiende a la práctica totalidad de los órganos de gestión de la Administración tributaria³⁶².

Las raíces de las deficiencias detectadas en la regulación de la organización jurídica de las facultades interpretativas quizás puedan encontrarse en un doble orden de carencias de nuestra Administración tributaria. En primer lugar, la ausencia de centralización de dichas facultades, que actualmente están extendidas a diversos órganos administrativos con los repetidos efectos indeseables de incertidumbre que ello genera; y, en segundo término, pero no menos importante, a la falta de coordinación entre la AEAT, como organización gestora, y la Dirección General de Tributos—cuya posición institucional quizás debería ser redefini-

³⁶⁰ Sobre el grado de utilización por el personal de la AEAT del Programa INFORMA, vide AGENCIA TRIBUTARIA., «Balance del primer año de gestión», cit., p. 44, donde se señala que el programa dispone de una opción denominada Consultorio que permite a los usuarios plantear al servicio central una pregunta que no se encuentre introducida en la base de datos. La pregunta llega a este servicio por pantalla en tiempo real y éste responde al usuario en el más breve plazo posible. Si la pregunta planteada se considera de interés general, es introducida en la base de datos, que, de esta forma, está continuamente autoalimentándose y haciéndose cada vez más completa. De acuerdo con los datos contenidos en AGENCIA TRIBUTARIA., *Memoria año 1994*, cit., p. 19, en esa fecha la base de datos del Programa INFORMA estaba compuesta por 7.727 preguntas con sus correspondientes respuestas. Dicha base de datos, en aumento desde su inicio en mayo de 1991, se alimenta tanto de las cuestiones introducidas por los Servicios Centrales como de la selección de las preguntas más interesantes formuladas por los usuarios.

Como señala FERNÁNDEZ DOCTOR, S., *La asistencia...*, cit., p. 91, «el Programa INFORMA, que empezó a funcionar el 1 de mayo de 1991, es una aplicación informática que tiene dos opciones básicas para los usuarios: consultas y consultorio. La primera de estas opciones permite acceder a esta base de datos para buscar la respuesta a una pregunta concreta y, si no se encuentra, la segunda opción permite trasladar la pregunta al centro servidor (servicios centrales) para que elabore la contestación.

Si bien este programa nació con una clara vocación de servir de apoyo a las Delegaciones y Administraciones de la Agencia con la finalidad de mejorar la información al ciudadano, lo cierto es que casi desde el comienzo de su andadura, empezó a manifestarse como un instrumento de extraordinaria utilidad no sólo para los servicios de atención al público propiamente dichos, sino también para las restantes dependencias de las Delegaciones y Administraciones de la Agencia, las cuales en la actualidad utilizan habitualmente la aplicación como uno de sus más importantes instrumentos de trabajo».

³⁶¹ En este sentido, SOLÉ ESTALELLA, J., *Circulares...*, cit., pp. 134 y 135, considera deseable la publicación de las circulares interpretativas para evitar incertidumbres.

³⁶² Situación ya denunciada por ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Las consultas a la Administración en la LGT», en AA.VV., «Comentarios a la Ley General...», cit., p. 1410.

da—, en su condición de centro al que compete el diseño de la política fiscal y, por ende, la iniciativa en materia de «elaboración, propuesta e interpretación de normativa tributaria»³⁶³.

Y en cuanto al régimen jurídico de las consultas tributarias, segunda forma cualificada en la que se exterioriza la interpretación oficial de las normas tributarias, consideramos que la atribución de la competencia para contestar las consultas a los órganos de gestión de la AEAT, frente a la situación actual en la que dicha competencia es detentada por la Dirección General de Tributos, terminaría con el equívoco de identificar el fundamento de la potestad del artículo 107 con el de las circulares interpretativas. Además, esa atribución sería más conforme con la naturaleza de las contestaciones, las cuales, pese a tener desde 1985 el carácter de meras informaciones y limitarse sus efectos a la exoneración de responsabilidad siempre que se cumplan los requisitos del artículo 107.3 LGT, al concretar en un supuesto de hecho cuáles son los criterios interpretativos aplicables, se aproximan en su significado y funciones a la naturaleza de un acto de gestión, no guardando relación alguna con las potestades típicas de jerarquía y reglamentarias propias de los órganos directivos situados en la cúspide de la organización administrativa³⁶⁴.

De este modo, en efecto, se acabaría con la contradicción que supone atribuir carácter meramente informativo a unas contestaciones evacuadas por un órgano especialmente cualificado como es la Dirección General de Tributos, que no soluciona la inexistencia de garantía de cualquier clase respecto a que los órganos de gestión se ajusten a los criterios contenidos en las contestaciones a consultas, ya que en principio parece que tales criterios pueden ser libremente valorados por dichos órganos³⁶⁵. Una incertidumbre incrementada, además, ante la desaparición de vínculo jerárquico alguno entre la Dirección General de Tributos y los órganos de gestión hoy encuadrados en la AEAT, razón por la que tampoco por esta vía podrán recuperar las contestaciones a consultas el carácter vinculante que la Ley

³⁶³ Efectivamente, no se puede perder de vista que ni la AEAT ni el Ministerio de Economía y Hacienda quedan completamente desvinculados entre sí, sino que, antes bien, ambos configuran un «complejo organizativo unitario», en expresión de BAENA DEL ALCÁZAR, M., *Los entes funcionalmente descentralizados y su relación con la Administración Central*, cit., p. 54.

Y, en este sentido, ya se ha advertido en el propio seno de la Administración Tributaria, a través de opiniones como la de DELGADO PACHECO, A., *La gestión de los tributos en el marco de la nueva Agencia Estatal de Administración Tributaria*, cit., p. 1, que «la Agencia deberá cuidar su coordinación con órganos del propio Estado tan decisivos para una adecuada gestión como son los propios Tribunales Económico-Administrativos o los órganos encargados de la gestión catastral, sin olvidar la necesaria coordinación que debe existir entre la Administración Tributaria y los centros encargados de la política fiscal y, por ende, de la iniciativa en materia de normativa tributaria»; lo que conduce a arbitrar por parte del legislador las adecuadas medidas de coordinación entre la AEAT y determinados órganos del Ministerio de Economía y Hacienda.

³⁶⁴ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa y consulta tributaria*, cit., pp. 470-474.

³⁶⁵ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa...*, cit., p. 484.

les niega³⁶⁶. Negativa a reconocer dicho carácter que resulta, por otro lado, completamente injustificada, ya que el régimen de consulta vinculante se ha demostrado como un medio eficazísimo para actualizar los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad en la aplicación de las normas tributarias por la Administración, justamente a través del control de los procesos interpretativos; pues dicho régimen impediría los cambios injustificados de los criterios interpretativos contenidos en las contestaciones por parte de los órganos gestores, cambios que sólo serían posibles a través de los cauces de revisión previstos en el ordenamiento³⁶⁷.

Pues bien, a la vista de la deficiente organización jurídica de las facultades interpretativas de la que adolece nuestra Administración tributaria, creemos que el examen comparado de la organización de tales facultades existente en la Administración tributaria de los Estados Unidos de Norteamérica puede resultar del mayor interés a los efectos de nuestra investigación por diversos motivos. Así, en primer lugar, este análisis se justifica por el hecho de que en aquel contexto la regulación de los distintos instrumentos a través de los cuales la Administración exterioriza sus posiciones interpretativas es objeto de una gran atención y de una minuciosa regulación³⁶⁸. En efecto, la gran importancia de la que allí gozan las interpretaciones administrativas en el desarrollo de los procedimientos de gestión de los tributos se debe en buena medida a la preocupación del legislador por diseñar un sistema lo suficientemente claro y preciso, de suerte que el contribuyente esté en cualquier momento en disposición de saber cuál es el criterio interpretativo que va a seguir la Administración en la aplicación de determinada disposición tributaria que directamente le afecte.

En segundo lugar, interesa destacar que de este análisis comparativo será posible extraer conclusiones muy útiles a nuestros efectos, toda vez que en los Estados Unidos es también una organización descentralizada, en concreto el *Internal Revenue Service*, agencia federal que integra la parte más significativa del

³⁶⁶ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *op. cit.*, p. 474, quien, con base en el incoherente carácter «cuasi-reglamentario» que el artículo 107 LGT atribuye a las consultas, encontraba justificado defender el carácter vinculante de las contestaciones evacuadas a las mismas, aunque reconociendo, eso sí, que no existía garantía alguna al respecto.

Con todo, debe enjuiciarse favorablemente la ampliación de los supuestos en que las consultas tienen carácter vinculante operada a partir de la modificación que del artículo 107 LGT realiza la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma Parcial de la LGT. También habrá que estar al Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, que establece el régimen aplicable y el procedimiento a las consultas cuya contestación debe tener carácter vinculante para la Administración tributaria.

³⁶⁷ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *op. cit.*, pp. 481 y ss., donde se desarrollan estos argumentos.

³⁶⁸ En la doctrina alemana tempranamente se destacaba el especial cuidado que la Administración tributaria norteamericana dispensaba a la seguridad jurídica y a la protección de la confianza a través de la difusión de los criterios interpretativos mantenidos por la agencia encargada de aplicar las leyes tributarias federales. Así, DEBATIN, H., «Die Steuerverwaltung und das Besteuerungsverfahren der USA», en *Steuer und Wirtschaft*, 1957, pp. 483 y ss.; también WÄLZ, R., *Steuerverwaltungsanordnungen im Bundessteuerrecht der Vereinigten Staaten*, cit., pp. 381 y ss.

Departamento del Tesoro, la encargada de la administración de los impuestos federales (*Internal Revenue Laws*). Así, no obstante la autonomía de la que goza el *Internal Revenue Service* en el cumplimiento de sus funciones, esta agencia federal no se encuentra absolutamente desvinculada del Departamento del Tesoro (*Treasury Department*) del cual depende, y cuyo Secretario conserva la última autoridad en la correcta aplicación de esos impuestos, pese a que esta autoridad haya sido delegada al *Commissioner del Internal Revenue Service*³⁶⁹.

Conviene advertir, no obstante, que una cabal comprensión del significado de las funciones realizadas por el *Internal Revenue Service* debe partir de la concepción de la Administración pública en los Estados Unidos; una concepción que, como apuntamos en el primer capítulo de este trabajo, gira alrededor del concepto de *agency*, y que describe realidades extraordinariamente diversas, pudiendo definirse genéricamente como aquel elemento que sirve para identificar «los centros de gravedad del ejercicio de poder administrativo... donde están residenciados potestades sustanciales con respecto a los particulares»³⁷⁰. De ahí que señalar que el *Internal Revenue Service* es una agencia federal no nos diga por sí sólo demasiado acerca de su naturaleza, porque lo cierto es que el término *agency*, como ya nos consta, presenta unos contornos harto imprecisos en el Derecho norteamericano, equiparándose genéricamente con cualquier manifestación del poder ejecutivo; bajo este concepto, en realidad, se incluye cualquier órgano gubernamental que no pertenece ni al poder legislativo ni al poder judicial³⁷¹.

Pues bien, a pesar de la complejidad del mundo organizativo representado por las agencias, la doctrina norteamericana ha establecido una división entre las mismas que a los efectos de nuestro estudio tiene una importancia fundamental. Se trata de la clasificación que divide a las agencias entre las ejecutivas (*executive agencies*) y las independientes (*independent regulatory agencies*)³⁷². Así, las agencias ejecutivas se pueden definir como aquellas entidades que constituyen la organización central de la Administración federal, auxiliares del Presi-

³⁶⁹ Así lo establecen los párrafos 7801 y 7802 del *Internal Revenue Code*.

Sobre la organización del *Internal Revenue Service*, vide CHOMMIE, J. C., *The Internal Revenue Service*, Praeger Publishers, New York/ Washington/London, 1970, pp. 42 y ss. El «Commissioner» del *Internal Revenue Service* es el máximo responsable de la Agencia. Es nombrado por el Presidente de los Estados Unidos con la aprobación del Senado. El *Internal Revenue Service* es una organización fuertemente descentralizada que se organiza territorialmente a través de 7 *Internal Revenue Regions* y 63 *Internal Revenue Districts*.

³⁷⁰ Cfr. MORENO MOLINA, A. M., *La Administración por Agencias en los Estados Unidos...*, cit., pp. 29 y ss. En este trabajo se destaca la dificultad de ofrecer un concepto doctrinal de *agency* debido a que el acercamiento al fenómeno de la Administración pública en Estados Unidos es más pragmático que teórico-dogmático. Como regla general, no se siente la necesidad de elaboraciones sistemáticas y el interés se concentra, preferentemente, en la solución casuística de problemas particulares.

³⁷¹ Cfr. SCHWARTZ, B., *Administrative Law*, cit., p. 3.

³⁷² Seguimos en este punto a MORENO MOLINA, A. M., *La Administración por Agencias...*, cit., p. 44 y siguientes.

dente, y las organizaciones de ellas dependientes. Por su parte, las agencias independientes no se encuentran integradas, a diferencia de las *executive agencies*, en ninguno de los trece Ministerios (*executive departments*) que forman el Gobierno del Presidente. Además, las agencias independientes constituyen órganos colegiados destinados a gobernar un determinado sector de la vida económica, no pudiendo sus gestores ser libremente destituidos por el Presidente, y ostentando no sólo funciones ejecutivas, sino también funciones «cuasilegislativas» y «cuasijudiciales»³⁷³.

Por tanto, siendo el *Internal Revenue Service* una *executive agency* que forma parte del Departamento del Tesoro, se entiende perfectamente la vinculación entre ambas organizaciones; máxime cuando el Congreso no ha delegado en el *Internal Revenue Service* *regulatory powers*, es decir, la facultad de emitir disposiciones generales de carácter vinculante para los particulares. En efecto, dentro del mundo heterogéneo de las *executive agencies*, cabe distinguir entre aquellas agencias que cuentan con *regulatory powers*, y las *enforcement agencies*, que, como el *Internal Revenue Service*, se limitan a aplicar las disposiciones aprobadas por el Poder Legislativo (*such as the IRS, charged with implementing basic statutory rules enacted by Congress*)³⁷⁴.

Así, la vinculación entre el Departamento del Tesoro y el *Internal Revenue Service*, como *enforcement agency*, se manifiesta palmariamente en la regulación de los procedimientos interpretativos a través de los cuales la agencia hace públicos los criterios hermenéuticos que va a seguir en la aplicación de las disposiciones del Congreso (*statutory rules*). Dichos procedimientos se enmarcan en lo que la doctrina norteamericana denomina *legislation-making process*³⁷⁵.

El *legislation-making process* comprende, en primer lugar, las llamadas *regulations*, aprobadas por el Secretario del Tesoro, y que pueden ser de dos tipos: así, existen las *legislative regulations*, que consisten en el desarrollo de determinados preceptos del *Internal Revenue Code*, que lleva a cabo el Secretario del Tesoro en virtud de una específica delegación del Congreso (*under an specific Congressional delegation of rulemaking power*); en segundo lugar, la sección 7805 (a) del *Internal Revenue Code* autoriza al Secretario del Tesoro para emitir las llamadas *interpretative regulations*, que contienen los criterios interpretativos acerca de diversos preceptos del *Internal Revenue Code* sostenidos por el mismo

³⁷³ Vide MORENO MOLINA, A. M., *op. ult.*, cit., pp. 47 y ss., quien designa como paradigma de *independent regulatory agency* en los Estados Unidos a la *Securities and Exchange Commission*, encargada de regular y controlar, dentro de los principios generales fijados por el Congreso, el sector de los mercados financieros.

³⁷⁴ Cfr. CHOMMIE, J. C., *The Internal Revenue Service*, *op. cit.*, pp. 90.

³⁷⁵ Vide QUIGGLE, J. W./REDMAN, L., *Procedure Before the Internal Revenue Service*, American Law Institute-American Bar Association, Philadelphia/Pensylvania, 1984, pp. 171 y ss.; MARVIN, J. G./RUBIN, R. B./MORGAN, P. T., *Tax Procedure and Tax Fraud. Cases and Materials*, West Publishing CO, 1992, pp. 56 y ss.

Secretario³⁷⁶. Además, interesa destacar que, de acuerdo con la Ley de Procedimiento Administrativo —*Administrative Procedure Act*³⁷⁷— ambos tipos de *regulations* deben ser publicadas en el *Federal Register*, al objeto de hacer efectivo su conocimiento público.

Junto a las *regulations*³⁷⁸ se encuentran las interpretaciones que lleva a cabo el propio *Internal Revenue Service*. Así, en primer lugar, la *National Office* del *Internal Revenue Service* es competente para emitir las llamadas *private letter rulings*, término que designa la interpretación ofrecida por dicho órgano de la agencia y que cumple una función similar a nuestras consultas tributarias, con la importante diferencia de que los órganos de aplicación (*field offices*) no pueden desviarse de la posición adelantada por la *National Office*; es decir, se trata de contestaciones por escrito que emite el *Internal Revenue Service* a las cuestiones que plantea un obligado tributario o su asesor acerca del tratamiento jurídico que dará el órgano de aplicación ante el supuesto de hecho que aquél le presenta³⁷⁹. Por otro lado, la *National Office* de la agencia publica regularmente en el *Internal*

³⁷⁶ En la doctrina alemana se ha establecido el paralelismo entre la figura de las «interpretative regulations» y las «Richtlinien» aprobadas por el Gobierno federal a las que antes hemos hecho referencia. En concreto, WALZ, W. R., *Steuerverwaltungsanordnungen im Bundessteuerrecht der Vereinigten Staaten*, cit., pp. 381 y ss.

³⁷⁷ En el año 1946 se aprobó una Ley que comúnmente se llama «Ley de Procedimiento Administrativo» (*Administrative Procedure Act, APA*). Constituye la norma sobre procedimiento administrativo más importante de la Administración Federal, y está codificada a lo largo de varias secciones del Título 5 del U.S. Code, concretamente en las Secciones 550 a 559. Cada uno de los Estados de la Unión cuenta con una Ley de Procedimiento Administrativo, de aplicación a su propia Administración. (Cfr. MORENO MOLINA, A. M., *La Administración por Agencias en los Estados Unidos*, cit., p. 31, nota 4).

³⁷⁸ Que gozan de una considerable deferencia judicial en función de la autoridad del órgano de las que emanan, puesto que esa autoridad se erige como criterio fundamental para los jueces en el momento de considerar el valor de las diferentes interpretaciones administrativas. En efecto, de la doctrina del Tribunal Supremo de los Estados Unidos que ha entrado a analizar la fuerza vinculante de las interpretaciones que de las *statutory rules* realiza el Secretario del Tesoro se deduce una tendencia a considerar vinculantes dichas interpretaciones, salvo que se aparten de un modo irrazonable de las disposiciones del Congreso. Para un análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, vide GARBIS, J. G./RUBIN, R. B./MORGAN, P. T., *Tax Procedure and Tax Fraud*, cit., pp. 56 y ss., quienes concluyen que el grado de deferencia judicial está en proporción directa con la autoridad del órgano de la que emana la interpretación enjuiciada (*the amount of judicial deference accorded a regulation will depend upon the source of authority for the regulation*). En el mismo sentido, refiriéndose con carácter general a esta cuestión, vide, SCHWARTZ, B., *Administrative Law*, cit., pp. 154 y ss., donde se pone de manifiesto que el fundamento de esta deferencia judicial se funda en que tales interpretaciones constituyen un cuerpo de experiencia (*body of experience*) y un juicio autorizado (*informed judgement*), procedente de la agencia que debe llevar a buen término los mandatos del Congreso (*agency expertise*) y donde acuden tanto los particulares como los Tribunales en busca de guía y, por ello, las normas interpretativas no deben ser revocadas por los jueces salvo que estén presentes poderosas razones (*an agency interpretative rule will not be disturbed by the courts except for weighty reasons*). No podemos profundizar en esta cuestión, que nos aleja en demasía de nuestro objeto de investigación; baste por ello referirnos aquí a las interesantes consideraciones de PAREJO ALFONSO, L., *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias*, ed. Tecnos, Madrid, 1993, pp. 104-115, en el *excursus* que realiza acerca del Derecho norteamericano.

³⁷⁹ Pese a que la emisión de una *private letter ruling* sea una decisión discrecional del Commissioner del *Internal Revenue Service*, lo cierto es que la política seguida por la agencia es contestar todas las cuestiones que planteen los contribuyentes, siempre que vaya en interés de una más razonable administración de los impuestos (*sound tax administration*). En este sentido, cfr. SHANNON, H. A., *United States Internal Revenue Service Rulings-application procedure and effect on tax liability*, Intertax, 1986, núm. 8/9, p. 184.

*Revenue Bulletin*³⁸⁰ las llamadas *revenue rulings*; se trata de disposiciones de carácter general que no gozan de la deferencia que los Tribunales prestan a las *regulations*, pero que, sin embargo, vinculan al personal del *Internal Revenue Service*, al punto que los inspectores (*agents*) se encuentran sujetos estrictamente a la política del *Internal Revenue Service* que se manifiesta en las *regulations* y las *rulings*³⁸¹. Normalmente las *revenue rulings* traen causa de diversas *private letter rulings* en las que se le plantean al *Internal Revenue Service* problemas similares particularizados, que conducen a la agencia a resolver fijando un criterio uniforme por medio de una disposición de carácter general³⁸².

Ahora bien, la organización de las facultades interpretativas en la Administración tributaria norteamericana, en la cual las competencias se reparten entre el Secretario del Tesoro y el *Internal Revenue Service*, se cierra con un órgano de coordinación que cumple una función fundamental en orden a proporcionar coherencia a todo el sistema. Nos estamos refiriendo a la *Office of Chief Counsel*, integrada en el Departamento del Tesoro, y cuyo cometido es centralizar y controlar todas las interpretaciones emitidas por la agencia. A tal fin, no sólo realiza funciones como máximo órgano asesor del Commissioner del *Internal Revenue Service* (*counsel and legal advisor to the Commissioner of Internal Revenue Service on all matters pertaining to the administration and enforcement of the tax laws*), elaborando las *regulations* que finalmente aprueba el Secretario del Tesoro³⁸³; sino que, además, decide sobre la publicación de las *revenue rulings* de la agencia, con lo que se condiciona el contenido de las contestaciones evacuadas por los órganos de

gestión respecto de las consultas formuladas por los contribuyentes sobre casos particularizados (*private letter rulings*), habida cuenta del carácter vinculante que las *revenue rulings* tienen sobre cualquier inspector (*revenue agent*), para así garantizar una aplicación uniforme de las prescripciones del Congreso en todas las actuaciones que lleve a cabo la agencia ante los contribuyentes³⁸⁴; introduciendo, además, un factor de racionalización en aras de una gestión administrativa eficaz que no es lícito minusvalorar, y que se pone singularmente de manifiesto a través de la disminución de la litigiosidad tributaria que lleva aparejada el incremento de la seguridad jurídica, derivado del posicionamiento claro de la agencia en lo tocante a la interpretación mantenida por la misma sobre prescripciones del Congreso especialmente polémicas o dudosas³⁸⁵.

Una vez descrita la organización de las facultades interpretativas de la Administración tributaria norteamericana, creemos que es posible deducir de la misma conclusiones útiles en orden a mejorar la regulación que de tales facultades realiza el Derecho español. Porque, en primer lugar, en cuanto al régimen de las disposiciones interpretativas de carácter general, parece que el modelo norteamericano, bien atribuye a un órgano determinado —encuadrado orgánicamente fuera de la agencia (el Secretario del Tesoro)— la facultad de aprobar dichas disposiciones, bien controla la publicación de tales disposiciones por parte de la agencia a través de un órgano especializado —situado igualmente fuera de la estructura de la agencia (*Office of Chief Counsel*)³⁸⁶— al que se encomienda que no existan contradicciones entre ambos tipos de disposiciones. En definitiva, el modelo acusa una fuerte centralización de las facultades interpretativas, lo que sin duda es un elemento fundamental para la consecución de una aplicación uniforme de las normas tributarias, que redunde en la seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que el sistema asegura la

³⁸⁰ El *Internal Revenue Bulletin* es una publicación semanal de la agencia que realiza una labor de intermediación entre la propia agencia y los contribuyentes. Así, QUIGGLE, J. W./REDMAN, L., *Procedure Before the Internal Revenue Service*, cit., p. 40, señalan que «el *Internal Revenue Bulletin* es una fuente de conocimiento muy importante, dado que contiene la mayoría de las "rulings", a través de las cuales la agencia anuncia su posición».

³⁸¹ Cfr. SHANNON, H. A., *United States Internal Revenue Service Rulings*..., cit., pp. 184-188; WALZ, R. W., *Steuerverwaltungsanordnungen im Bundessteuerrecht*..., cit., p. 383, señala que las *rulings* constituyen el instrumento más importante de la Administración para garantizar una aplicación uniforme en todo el territorio federal.

³⁸² Junto a las *revenue rulings*, el *Internal Revenue Service* publica otra serie de documentos, a través de los cuales la agencia hace pública su posición sobre determinadas cuestiones; entre estos documentos merecen ser destacadas las denominadas *determinations letters*, que consisten en criterios de aplicación impartidos por un Director de Distrito ante determinado supuesto de hecho; asimismo, son objeto de publicación las llamadas *technical advice memoranda*, que contienen Instrucciones de carácter organizativo o puramente procedimental impartidos por el *Commissioner* a los Directores de Distrito. Particular interés presentan las denominadas *Acquiescence and non Nonacquiescence in Tax Court Decisions*, pronunciamientos del *Internal Revenue Service* sobre su conformidad o disconformidad con los fallos del *Tax Court* —primera instancia jurisdiccional en materia tributaria—; en caso de que la Agencia no este conforme con el fallo del *Tax Court*, anuncia su desacuerdo de modo que sigue aplicando el criterio que la Agencia considera correcto hasta que el Tribunal Supremo decide finalmente el litigio o el Congreso modifica la Ley. Así, vide, QUIGGLE, J. W./REDMAN, L., *Procedure Before the Internal Revenue Service*, cit., pp. 40 y ss.; GARBIS, J. G./RUBIN, R. B./MORGAN, P. T., *Tax Procedure and Tax Fraud*, cit., páginas 66 y ss.

³⁸³ Entre las funciones que cumple la *Office of Chief Counsel* también merecen destacarse la de representar al *Internal Revenue Service* en relación con las cuestiones de *tax legislation* y *regulations* y la de representar al *Commissioner* ante el *Tax Court* de los Estados Unidos. (Cfr. GARBIS, J. G./RUBIN, R. B./MORGAN, P. T., *Tax Procedure*..., cit. pp. 5 y 6).

³⁸⁴ Así, QUIGGLE, J. W./REDMAN, L., *Procedure Before the Internal Revenue Service*, cit., pp. 18 y 19; GARBIS, J. G./RUBIN, R. B./MORGAN, L., *Tax Procedure*..., cit., p. 6.

³⁸⁵ La función de las interpretaciones oficiales como factor de racionalización y uniformización es destacada especialmente en la doctrina norteamericana. Así, vide CHOMMIE, J. C., *The Internal Revenue Service*, cit., pp. 194 y ss. Este autor enuncia entre las ventajas de la centralización de la interpretación las siguientes: uniformidad nacional de criterios, disminución de la litigiosidad, como se apunta en el texto, y, además, las *private letter rulings* permiten a la agencia estar al día en cuanto al tipo de transacciones llevadas a cabo por los contribuyentes, especialmente en la comunidad de los negocios; en el mismo sentido, vide, HICKMAN, F., «Federal Tax Regulations. The need to expedite and simplify», en *National Tax Journal*, núm. 30, 313 (1977), pp. 313 y ss.

³⁸⁶ En efecto, en 1982 la *Office of Chief Counsel* dejó de depender del «Commissioner» del «Internal Revenue Service», para integrarse en el Departamento del Tesoro; en consecuencia a partir de ese momento, el «Commissioner» de la «Office of Chief Counsel» no está sometido a la autoridad del máximo responsable de la agencia. Detrás de esta reforma administrativa se encontraba indudablemente la pretensión de centralizar el control de las actividades interpretativas del «Internal Revenue Service»; un objetivo, por cierto, que tampoco era ajeno a la transferencia de la «appeals function» —es decir, la solución de las controversias suscitadas en vía administrativa entre los contribuyentes y los órganos de inspección— porque, junto a la mayor objetividad que se obtendría en los supuestos de apelación, se debía añadir que de este modo era más sencilla la consecución de unos criterios uniformes para toda la organización. (Cfr. QUIGGLE, J. W./REDMAN, L., *Procedure before the Internal Revenue Service*, cit., p. 2; GARBIS, M. J./RUBIN, R. B./MORGAN, P. T., *Tax Procedure and Tax Fraud*, cit., pp. 2 y 3).

imposición de determinados criterios hermenéuticos oficiales, convenientemente publicados en periódicos oficiales, a todos los órganos de gestión.

Pues bien, como vimos al analizar el modelo organizativo español, nuestro sistema no consigue centralizar los procesos interpretativos que tienen lugar en el seno de la Administración tributaria, debido a un entendimiento seguramente erróneo de la función de interpretación, consistente en comprender dicha función como una mera derivación de la potestad jerárquica de la que está investido cualquier órgano directivo; con lo que el resultado final era la multiplicación de disposiciones interpretativas que, lejos de disminuir, aumentan la incertidumbre³⁸⁷, máxime cuando tales normas no requieren su publicación en Boletín Oficial alguno.

Por ello, consideramos que, si la aclaración del sentido de las normas tributarias ha devenido, por condicionamientos immanentes a los modernos procedimientos de gestión, en una auténtica «función autónoma de interpretación»³⁸⁸, ésta debería quedar configurada como el contenido material de una competencia en sentido técnico jurídico. Porque dicha competencia –cuyo contenido material sería precisamente esa función autónoma de interpretación– sería, por su propia esencia, irrenunciable y se ejercería justamente por «los órganos administrativos que la tengan asumida como propia», conforme a lo establecido en el artículo 12 de la LRJAP y PAC. De esta manera, se pondría coto a la multiplicidad de disposiciones interpretativas, quedando centralizadas en un órgano, que bien podría ser el Presidente de la AEAT, el cual aprobaría las disposiciones interpretativas de carácter general, que habrían sido previamente elaboradas por la Dirección General de Tributos; centro directivo que, a modo de la *Office of Chief Counsel*, se erigiría en el máximo órgano asesor de aquel Presidente en materias legales e interpretativas. Por fin, siguiendo también el modelo norteamericano, el sistema necesitaría del complemento necesario de la publicación obligatoria de las interpretaciones oficiales; previsión, por cierto, ya existente en nuestro ordenamiento jurídico, en concreto, en el ya citado artículo 21.1, en su primer párrafo, de la LRJAP y PAC, según el cual «Cuando una disposición específica así lo establezca o se estime conveniente por razón de los destinatarios o de los efectos que puedan producirse, las instrucciones y órdenes de servicio se publicarán en el periódico oficial que corresponda».

El modelo propuesto no tendría por qué excluir la facultad de los órganos de gestión de la AEAT para la emisión de interpretaciones oficiales, como tampoco sucede en el sistema norteamericano que tomamos como referencia, sino simplemente la organización y el control jurídico de las mismas. Pues, en efecto, serían los

propios órganos de gestión los competentes para contestar las consultas tributarias, que habrían de recuperar, además, con carácter general su carácter vinculante por las razones que ya nos son conocidas³⁸⁹; no pudiendo, eso sí, los criterios contenidos en las contestaciones contradecir los reflejados en las disposiciones de carácter general aprobadas por el Presidente de la AEAT. A su vez, incluso, podrían los Directores de Departamento –de Gestión, Inspección y Recaudación– de la AEAT aprobar disposiciones interpretativas de carácter general, cuya publicación y propio contenido quedarían, sin embargo, bajo el control y autorización de esa Dirección General de Tributos, así nuevamente configurada, que haría uso de la función coordinadora que en el modelo norteamericano viene desempeñando con éxito la *Office of Chief Counsel* en su calidad de órgano especializado en materia interpretativa.

En definitiva, una organización jurídica de las facultades interpretativas de acuerdo con las líneas maestras que han quedado esbozadas controlaría, por medio de su centralización, los procesos interpretativos de la Administración tributaria; lo que redundaría, a nuestro modesto entender, indudablemente en beneficio de principios generales consagrados en la Constitución, como la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 CE), al asegurar una aplicación uniforme de las Leyes tributarias y el conocimiento de los criterios hermenéuticos sostenidos por los órganos de gestión de la AEAT.

Y de la realización de esos principios constitucionales depende, como ya nos consta, cada vez en mayor medida el éxito de unos procedimientos tributarios basados tanto en la colaboración entre la Administración tributaria y los ciudadanos-contribuyentes como en la protección de la confianza; sin que, en fin, una organización jurídica de las facultades interpretativas cimentada en las coordinadas propuestas suponga ningún ataque a la legalidad, pues, como se preguntaba el Profesor Zornoza al hilo de las críticas que ciertos autores formulaban contra el régimen de consulta vinculante, «en virtud de qué razones se ha de suponer que una Administración no vinculada hará un uso más adecuado de sus potestades interpretativas, y en último término cuáles son las garantías de que, pudiendo modificar libremente sus interpretaciones anteriores, la Administración gestora aplicará precisamente la más acorde con la legalidad vigente en cada momento»³⁹⁰.



³⁸⁷ En este sentido, VICENTE-ARCHE, F., en las notas a su traducción de BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 68; igualmente ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Significado y funciones...*, cit., p. 222.

³⁸⁸ Cfr. MARCHESSOU, P., *L'interprétation des textes fiscaux*, cit., p. 28.

³⁸⁹ Vide ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa...*, cit., pp. 470 y ss., y pp. 481 y ss.

³⁹⁰ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa...*, op., cit., p. 485.

CAPÍTULO TERCERO

INCIDENCIA DEL RÉGIMEN JURÍDICO PRESUPUESTARIO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES DE GESTIÓN TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN



A Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, por la que se creó la AEAT, supuso, como ya nos consta, la asunción por dicho ente público de las competencias que anteriormente ostentaba la suprimida Secretaría General de Hacienda, correspondiendo consecuentemente a la AEAT la titularidad de todas las potestades administrativas inherentes a la gestión o aplicación efectiva del sistema tributario. De dicha Secretaría General dependían, en efecto, de acuerdo con lo que prescribía el apartado dos 1 del artículo 3.º del Real Decreto 222/1987, todos los Centros Directivos a los que se encomendaba la aplicación efectiva del sistema tributario: en concreto, las Direcciones Generales de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación y Aduanas e Impuestos Especiales.

Dichas Direcciones Generales quedaron adscritas, en consecuencia, bajo idéntica denominación, a los respectivos Departamentos de la AEAT, en cumplimiento de la Orden conjunta de los Ministros de Economía y Hacienda y para las Administraciones Públicas, de 26 de diciembre de 1991, por la que se estructuró organizativamente la AEAT. Por tanto, la AEAT se erige desde entonces en el ente público responsable de la gestión efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero y de aquellos recursos de otras Administraciones cuya gestión se le encomienda por Ley o por Convenio, tal y como establece el número 2 apartado uno del artículo 103 de la referida Ley.

Pues bien, en este lugar nos proponemos analizar la incidencia concreta que la creación de la AEAT supone sobre el ejercicio de las potestades de gestión tributaria. El análisis de dicha incidencia exige por nuestra parte un esfuerzo previo de delimitación, tendente a especificar cuáles son en concreto las potestades a las que seguidamente nos vamos a referir. Pues lo cierto es que bajo el concepto genérico de gestión de los tributos se albergan una multiplicidad de actuaciones administrativas que, a su vez, se encauzan a través de diferentes procedimientos, y que asimismo traen causa de diversas potestades.

El carácter genérico del término gestión de los tributos se pone singularmente de manifiesto en el Título III de la LGT que, bajo el epígrafe de «La gestión tributaria», regula procedimientos de la Administración tributaria que presentan una naturaleza ciertamente diversa, como los de liquidación, recaudación y revisión de actos en vía administrativa. En efecto, la LGT admite varias acepciones bajo la genérica denominación de gestión tributaria, con una ostensible ausencia de precisión sobre la que ha llamado la atención la doctrina³⁹¹; de forma que dentro de tan amplio concepto puede distinguirse: en primer lugar, cualquier actuación administrativa en materia tributaria; bien la actividad administrativa de liquidación y recaudación (art. 90); o bien, finalmente, la gestión tributaria como actividad administrativa distinta de la recaudación (capítulo III del Título II). En concreto, el objeto de nuestro análisis está constituido por la influencia que la creación de la AEAT supone sobre el ejercicio de las potestades administrativas que, siguiendo la clasificación de Sainz de Bujanda, y el concepto de gestión enunciado en el artículo 90 LGT, se dirigen a cumplir las funciones de policía y recaudación tributarias: así pues, mientras que la primera función se despliega a través de una labor esencialmente investigadora, que comprende las potestades de comprobación e investigación, la función recaudatoria o de cobranza —entendida en un sentido amplio—, se desenvuelve a través de las potestades de

³⁹¹ Cfr. por todos, PALAO TABOADA, C., *Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español*, estudio preliminar a BERLIRI, A., «Principios de Derecho Tributario», vol. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 53 y 54.

liquidación y de recaudación³⁹². Quedan en este momento, por consiguiente, fuera de nuestra atención otras potestades que, como la sancionadora y la revisora, pese a que despliegan actuaciones administrativas que materialmente forman parte de la noción de aplicación del sistema tributario y pueden incluirse dentro de una noción muy genérica de procedimiento de gestión, tienen fundamentos distintos que aconsejan excluirlas, de momento, de un análisis cuyo objeto es la determinación de la influencia de la creación de la AEAT sobre el ejercicio de las potestades de gestión tributaria, en el sentido estricto aquí considerado.

Y conviene destacar que dicho análisis se encuentra marcado por el hecho de que la asunción por parte de la AEAT de las competencias de las que anteriormente era titular la suprimida Secretaría General de Hacienda no ha supuesto, sin embargo, modificación alguna —salvo las lógicas alteraciones orgánicas— de la normativa procedimental reguladora de las relaciones jurídicas que se entablan entre la Administración tributaria y los contribuyentes. En efecto, según establece el número 1 del apartado dos del artículo 103 de la Ley 31/1990, «la AEAT se regirá en el desarrollo de las funciones de gestión, inspección, recaudación y demás funciones públicas que se le atribuyen por el presente artículo, por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en la Ley de Procedimiento Administrativo y en las demás normas que resulten de aplicación al desempeño de tales funciones».

Ahora bien, la sujeción de las funciones públicas que desempeña la AEAT a las prescripciones del Derecho Público no deja en absoluto definitivamente zanjada la cuestión acerca de la determinación de las consecuencias jurídicas que la creación de la AEAT supone en el ejercicio de las referidas potestades administrativas de gestión tributaria. Porque, como ya hemos de puesto de manifiesto en la primera parte de este trabajo, no es posible desconocer la indudable influencia que la estructura organizativa ejerce sobre la función de aplicación de la Ley que aquélla tiene a su cargo. Pues, como ya destacara Hensel, «a la vista de la necesaria influencia que el órgano administrativo ejerce sobre la aplicación de la Ley en la vida real, el hecho de asignar la ejecución de determinadas leyes a un determinado tipo de organización es algo decisivo para el efectivo contenido jurídico de la norma cuyos efectos definidores nunca se agotan. Es un error científico creer en el invariable contenido de la Ley con independencia del cuerpo organizativo encargado de aplicar la Ley a la realidad»³⁹³.

³⁹² Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, t. I, vol. 2.º, cit., p. 157.

³⁹³ Cfr. HENSEL., *La influencia del Derecho Tributario sobre la formación de los conceptos de Derecho Público*, cit., p. 178; acertadamente destacaba STARCK, C., *El concepto de Ley en la Constitución alemana*,

En definitiva, la determinación del específico significado jurídico de las relaciones entre estructura organizativa de la AEAT y la función de gestión tributaria constituye nuestro objetivo inmediato, pues lo cierto es que la configuración de la Administración en sus aspectos orgánicos aparece estrechamente vinculada al correcto desempeño de las funciones administrativas. Estructura y función, en efecto, se hallan tan íntimamente relacionadas que puede decirse sin exageración que de las características de la organización administrativa depende en buena medida el cumplimiento por la Administración de los fines que la justifican³⁹⁴. Este análisis parte necesariamente, en consecuencia, de la propia configuración jurídica institucional de la AEAT, en la que pretendidamente habrían irrumpido dentro de las llamadas «funciones logísticas o instrumentales» técnicas jurídicas a las que recurren otros entes institucionales que someten su actividad al ordenamiento jurídico privado³⁹⁵.

De modo muy especial, debemos determinar la incidencia de la instrumentalización que el artículo 103 de la Ley 31/1990 hace del ejercicio de las potestades de gestión tributaria a través del régimen jurídico presupuestario de la AEAT; instrumentalización que se efectúa a través de un sistema de financiación que prevé, en el apartado cinco b) del artículo 103 de la esa Ley, un incremento automático del presupuesto de la organización en función de la recaudación que se derive de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria o de otros actos administrativos dictados por la AEAT, en el ámbito de la gestión tributaria que tiene encomendada³⁹⁶.

Y resulta oportuno indagar acerca del significado jurídico de dicha instrumentalización, puesto que, como resulta de sobra conocido, los procedimientos

de gestión tributaria, que participan plenamente de la naturaleza de los procedimientos administrativos, no son más que expresión de una función pública, como poder vinculado al cumplimiento de un deber, que se ordena a la cobertura de intereses públicos ajenos al sujeto actuante, es decir, a la Administración pública. Unos intereses públicos o generales a los que se pliega, en fin, toda actuación administrativa por imperativo del artículo 103.1 CE, que sanciona el principio de legalidad de la Administración. En definitiva, los procedimientos de gestión tributaria se caracterizan por la nota de la instrumentalidad, en el sentido de que, en virtud del principio de legalidad tributaria, han de servir de cauce o medio para determinar y hacer efectivo el crédito tributario tal como resulta de la Ley, y no en modo alguno de mecanismo que permita suplantar a tales efectos la voluntad del legislador por la de los titulares de los órganos administrativos competentes, por la de los particulares interesados, o por la de ambos conjuntamente³⁹⁷.

De ahí que la aludida instrumentalización del régimen jurídico presupuestario de la AEAT en aras de una mayor recaudación, que efectúa el artículo 103 de la Ley 31/1990, precise ser analizada detenidamente con el fin de determinar si aquélla supone una vulneración del deber de objetividad al servicio de los intereses generales al que se debe sujetar cualquier actuación administrativa (artículo 103.1 CE)³⁹⁸; o si, antes al contrario, esa instrumentalización puede constituirse en un mecanismo para actualizar con mayor eficacia el deber, contenido en el artículo 31 de la norma fundamental, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a los principios de justicia que allí se contemplan.

ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1979, p. 393, que «el permiso de aplicar Leyes otorgado por normas jurídicas de organización, es una autorización para determinar más próximamente la Ley».

Destaca la importancia de la constatación de HENSEL, RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, p. 240; asimismo, CASADO OLLERO, G., «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual», en *REDF*, núm. 59, 1988, p. 389, señala que no sólo se realizan los principios de justicia en la fase de establecimiento del tributo, sino que ello depende en buena medida de la organización administrativa encargada de la aplicación del tributo a la realidad.

³⁹⁴ Cfr. SÁNCHEZ MORÓN, M., «Notas sobre la función administrativa en la Constitución española de 1978», en PREDIERI, A. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (dir.), «La Constitución española...», cit., p. 663.

Desde la perspectiva de la Ciencia de la Administración, MORENA Y DE LA MORENA, L. de la, «Análisis factorial de la organización: el fin», en *Revista Internacional de Ciencias Administrativas*, vol. XXXV, núm. 1, 1969, p. 35, concluía en la imposibilidad lógica de separar la estructura interna de la organización de sus fines externos.

³⁹⁵ Según la expresión de DEL SAZ, S., «Desarrollo y crisis del Derecho Administrativo», cit., en CHINCHILLA/LOZANO/DEL SAZ., *Nuevas perspectivas del Derecho Administrativo: tres estudios*, cit., p. 144, autora que subraya la estrecha conexión entre la estructura organizativa de la AEAT y las funciones que desempeña, pese a que los actos que dicte la AEAT en ejercicio de estas últimas se rijan por el Derecho Administrativo o por el Derecho Tributario; en términos similares, cfr. PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, t. II, «Organización y empleo público», cit., pp. 252 y 253.

³⁹⁶ El incremento automático del presupuesto de la AEAT a través de la transferencia procedente del porcentaje de recaudación se realiza, como ya pusimos de manifiesto en el capítulo primero de este trabajo —epígrafe II C) 2.º—, a través del expediente técnico de los créditos ampliables, regulados en el artículo 66 de la LGP.

Y conviene recordar igualmente que, pese a que la previsión en la Ley 31/1990 de dicha transferencia no suponga que el Presupuesto de la AEAT deje de someterse a las exigencias fundamentales del régimen de presupuesto público previstas en la LGP, lo cierto es que, como en el lugar oportuno ya destacamos, el carácter estimativo de los créditos es uno de los rasgos esenciales del régimen jurídico de los entes del llamado sector público empresarial: es decir, de los organismos autónomos de carácter industrial, comercial, financiero o análogos (Entidades públicas empresariales si utilizamos la terminología de la LOFAGE), y de las sociedades estatales. Así lo pone de relieve, al examinar el régimen jurídico de dichos entes, GUTIÉRREZ ROBLES, A., *El régimen económico-financiero de las entidades estatales de carácter empresarial*, cit., pp. 111 y ss.

³⁹⁷ Con carácter general, vide GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, cit., pp. 69 y ss.

Para los procedimientos tributarios, vide PÉREZ DE AYALA, J. L., «Función tributaria y procedimiento de gestión», en *RDFHP*, núm. 114, 1974, pp. 1679 y ss.; SÁNCHEZ SERRANO, L., «En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos», en *REDF*, núm. 3, 1974, pp. 580 y ss.; NUÑEZ PÉREZ, G. G., «La actividad administrativa de comprobación tributaria», en *REDF*, núm. 53, 1987, pp. 41 y ss.

³⁹⁸ Para esta tesis, vide, por todos, FERREIRO LAPATZA, J. J., *Nota sobre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria*, cit., p. 402.

II. LA ACTUAL CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS COMO PRESUPUESTO PARA DETERMINAR LA INCIDENCIA DEL RÉGIMEN JURÍDICO PRESUPUESTARIO DE LA AEAT SOBRE EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Con carácter previo al análisis de la incidencia que el régimen jurídico presupuestario de la AEAT supone sobre el ejercicio de las potestades de gestión tributaria, conviene destacar determinados aspectos de la configuración jurídica de los procedimientos tributarios que se constituyen como presupuestos básicos para proceder, en una fase posterior de nuestra investigación, a la valoración del significado y las consecuencias de esa posible incidencia en orden a la consecución de los fines de interés general inherentes a las aludidas potestades.

Debemos precisar que, por supuesto, no pretendemos realizar aquí un análisis exhaustivo de los múltiples problemas jurídicos existentes en torno a los procedimientos tributarios, sino que nos limitaremos a destacar exclusivamente aquellas características de dichos procedimientos sobre las que la creación de la AEAT pueda de algún modo incidir.

A) LA AMPLIACIÓN DE LA IMPORTANCIA DE LA DISCRECIONALIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

La referida declaración de la Ley de creación de la AEAT acerca del sometimiento a Derecho Público de las potestades administrativas de gestión tributaria podría hacer creer, en un inicial y apresurado análisis, que dicha creación en nada ha incidido sobre el desarrollo de los procedimientos tributarios, habida cuenta de la tradicional adscripción de las potestades administrativas tributarias dentro de la categoría de las potestades regladas; potestades cuya característica más sobresaliente es, en efecto, la fijación por el legislador de manera total y absoluta de todas sus condiciones de ejercicio, de tal manera que su empleo por la Administración se verifica en un proceso prácticamente automático, excluyente de cualquier resquicio a juicio subjetivo alguno en la tarea de aplicación normativa. En contraste, como resulta de sobra conocido, de lo que sucede en el ejercicio de las potestades discrecionales, en las que existe un ámbito de indiferencia jurídica relativa, al dejarse un espacio, aunque limitado y controlable, en el proceso apli-

cativo de la Ley para la apreciación subjetiva por la Administración del interés público prevalente en cada caso³⁹⁹.

Precisamente el fuerte arraigo del principio de legalidad en materia tributaria ha constituido el origen de la ausencia de discrecionalidad en las potestades de gestión tributaria⁴⁰⁰, al configurarse la Ley como elemento de preordenación de toda la actividad administrativa tributaria, de tal modo que no quedara ningún margen al poder discrecional del Estado. Ello ha sido así hasta el punto de que dicha ausencia de discrecionalidad ha llegado a considerarse como un principio jurídico característico del Derecho Financiero, en general, y del tributario en particular⁴⁰¹, pese a que ciertamente no se trata más que de una manifestación del principio de legalidad⁴⁰². Esa pretendida ausencia de discrecionalidad perseguía en la fase de aplicación normativa desterrar la presencia de cualesquiera juicios de oportunidad por parte de la Administración en su función de aplicación efectiva del sistema tributario⁴⁰³. En definitiva, la vigencia rigurosa del principio de legalidad, que quedaría asegurada mediante el carácter rígidamente reglado de las potestades tributarias, del que constituye una significativa expresión el artículo 7 LGT, permitiría idealmente alcanzar un automatismo en el desarrollo de los pro-

³⁹⁹ Vide, en este sentido, SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., pp. 884 y ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E/FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R., *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, cit., pp. 440 y ss.

⁴⁰⁰ Ausencia de discrecionalidad que, como ha destacado RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, cit., pp. 221 y 222, fundamentó MAYER precisamente en la ausencia de fundamentación extralegal, iusnaturalista, del deber de pagar impuestos; lo que lejos de determinar la ausencia de protección jurídica para el ciudadano, tiene como consecuencia precisamente una acentuación de esa protección, al determinar una mayor conexión entre la obligación tributaria y la Ley. Así, en el ejercicio del poder de policía es precisamente la existencia de un deber de derecho natural —es decir, previo a la norma positiva— de no perturbar el orden público, lo que explica que entre la orden de policía y la Ley no tuviera que existir una conexión tan precisa como la que se exige entre la orden tributaria y la Ley. Es precisamente esto lo que determina, según MAYER, la ausencia de discrecionalidad de la actividad de la Administración en el campo tributario, a diferencia de cuanto acontece en el terreno de la policía, donde al existir una fundamentación de derecho natural, previa a la Ley, la Administración goza de mayor libertad, encontrándose en su actuación no ya con las limitaciones taxativamente impuestas por la Ley, sino con la limitación, más flexible, de adecuar su actuación a la mencionada fundamentación extralegal.

En similares términos, vide ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, ed. Civitas, Madrid, 1988, pp. 75-90, autor que subraya el substrato ideológico en el que los planteamientos de MAYER hunden sus raíces, pues el hecho de que al último autor citado le repugne en mayor medida un acto discrecional en materia tributaria que en materia de policía no está basado sino en la idea, inducida por el liberalismo decimonónico, que ve en la imposición un atentado contra la propiedad que, como tal, debe circunscribirse estrictamente a los términos contenidos en la Ley.

⁴⁰¹ Así, CALVO ORTEGA, R., «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», en *HPE*, núm. 1, 1970, autor que al sostener la autonomía científica del Derecho Financiero, con base en la realidad social homogénea que regula este sector del ordenamiento y en la existencia de unos principios jurídicos propios, incluye entre éstos el principio de no discrecionalidad administrativa.

⁴⁰² Como señala RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., p. 142, al analizar críticamente los principios enumerados por CALVO ORTEGA, en op., ult., cit.

⁴⁰³ Según JARACH, D., *Curso Superior de Derecho tributario*, ed. Liceo Profesional Cima, 2.ª ed., Buenos Aires, 1969, pp. 406 y ss., autor que destaca cómo «el contenido de la determinación impositiva no depende de un juicio de conveniencia u oportunidad sino únicamente del cumplimiento de la Ley; es decir, que la aplicación del tributo constituye un deber (función) de la Administración y es una actividad reglada».

cedimientos tributarios, a través de la minuciosa previsión de cada una de las condiciones de ejercicio de dichas potestades⁴⁰⁴.

Pues bien, la aludida configuración jurídica de los procedimientos tributarios, caracterizada por un total apego al principio de legalidad administrativa, que perseguía una programación absoluta de la actividad administrativa de gestión tributaria, excluyente de cualquier esfera de libre decisión, se correspondía con un sistema de gestión de los tributos en el que, por las propias características de un sistema tributario rudimentario y mecanicista, la actividad de la Administración se encontraba limitada a controlar la realización o producción de unos hechos impositivos que, a su vez, aparecían configurados de forma que permitían su conocimiento con la menor participación posible de los contribuyentes⁴⁰⁵.

Pero precisamente por ello, actualmente es forzoso reconocer las atemperaciones que la masificación de los procedimientos tributarios provoca en ese entendimiento tan riguroso del principio de legalidad, que pretendía excluir cualquier esfera de libre decisión del órgano administrativo. Una masificación que, como es sabido, se corresponde con la definitiva implantación de un sistema de gestión tributaria basado en las autoliquidaciones y en la colaboración de los contribuyentes, en consonancia con un sistema tributario cuyos hechos impositivos son mucho más complejos y variados que lo eran los gravámenes tradicionales y, consiguientemente, cuya tipificación legal se traduce en definiciones legislativas también más complicadas y problemáticas para su aplicación práctica⁴⁰⁶.

⁴⁰⁴ En este sentido, GIANNINI, M. S., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1968, pp. 177-179, ha negado la discrecionalidad del poder tributario, señalando que la determinación de los casos en los que el impuesto es debido, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, y de los modos y las formas con los que el impuesto debe ser *accertato* y recaudado en el Estado moderno es regulado por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia están obligados todos los órganos del Estado, lo mismo que las demás personas sujetas a su potestad; COCIVERA, *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1961, pp. 133 y 134, citado por LÓPEZ MARTÍNEZ, M., «Discrecionalidad de la potestad de imposición», en *RDFHP*, núm. 114, 1974, p. 1499, afirma tajantemente que el ejercicio de la potestad tributaria es vinculado. La Administración tiene el poder-deber de aplicar las leyes del impuesto, que de modo rígido, regulan los casos, los modos, los criterios con los cuales debe realizarse la imposición, sin dejar ningún margen de discrecionalidad a la Administración financiera; esta vinculación se origina en un doble aspecto: en primer lugar, el poder de imposición se halla vinculado en el sentido de que la Administración financiera está obligada a ejercitar la potestad tributaria frente a todos los ciudadanos sujetos al impuesto, de modo que la tesis sostenida por algunos autores en el sentido de que la Administración financiera puede en algunos casos derogar la aplicación del tributo o atenuar en todo o en parte los efectos, es infundada; en segundo lugar, la imposición es vinculada en el sentido de que, al menos en un Estado de Derecho, la obtención de la riqueza de los ciudadanos no puede dejar de ser rígidamente disciplinada por la ley, sin conceder ningún margen de discrecionalidad a la Administración financiera.

También SAINZ DE BUJANDA, F. (dir.), *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 3.º, cit., pp. 283-284, afirma que la potestad tributaria que ejerce la autoridad administrativa ofrece la peculiaridad de «venir representada por el carácter absolutamente vinculado», apareciendo, por consiguiente, la discrecionalidad como «fenómeno enteramente marginal».

⁴⁰⁵ Vide, en tal sentido, MARTÍN DELGADO, J. M., *Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias*, cit., pp. 13 y ss.

⁴⁰⁶ Vide, sobre dicha masificación, MARTÍN DELGADO, J. M., *Los nuevos procedimientos...*, op. cit., pp. 19 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Consulta y Administración...*, cit., pp. 11 y ss.; asimismo, PALAO TABOADA,

Porque la masificación de los procedimientos tributarios ha terminado en un grado considerable con el automatismo en la aplicación de las normas tributarias por parte de la Administración. Pues, como ha señalado Núñez Pérez⁴⁰⁷, tras la profunda transformación sufrida en los sistemas de gestión tributaria, la función de comprobación ha quedado desdoblada en dos tipos de actividades: por un lado, la Administración tributaria despliega una actividad de control global del cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones de autoliquidación, actividad que por su propia naturaleza no se encuentra reglada y es de carácter interno; y, de otro lado, se desarrolla una actividad de comprobación en sentido estricto, dirigida hacia aquellos casos en que, por razones de importancia económica, ejemplaridad u otras, sea aconsejable la comprobación individualizada.

Y nos importa subrayar esta fundamental distinción porque es sobre el segundo tipo de actividad anteriormente descrito —la actividad de comprobación en sentido estricto— donde se predica hoy fundamentalmente la tradicional ausencia de discrecionalidad, como característica esencial de las potestades administrativas tributarias⁴⁰⁸. De ahí que el sentido y el alcance concretos de la actividad de control global del cumplimiento por los contribuyentes de sus obligaciones de autoliquidación vienen determinados, por la propia configuración jurídica de los procedimientos masificados, a través de una decisión de la Administración de carácter puramente discrecional⁴⁰⁹; decisión consistente en la necesidad de esco-

C., *Procedimiento administrativo y procedimiento tributario*, en AA.VV., «XXXI Semana de estudios de Derecho Financiero», ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 506-508, que resalta que el procedimiento tributario constituye el paradigma de procedimiento masificado, toda vez que aquél se lleva a cabo ordinariamente frente a millones de contribuyentes; RUÍZ GARCÍA, J. R., *La liquidación...*, cit., pp. 269 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996, pp. 27 y 28.

⁴⁰⁷ Vide, NÚÑEZ PÉREZ, G. G., *La actividad administrativa de comprobación...*, cit., pp. 56 y ss.

⁴⁰⁸ Como certeramente ha señalado FANTOZZI, A., «I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario», en *RDFS*, vol. XLIII, núm. 2, 1984, p. 237 que distingue nítidamente dentro de la potestad administrativa de imposición (*potestà amministrativa di imposizione o dell'accertamento all'obbligazione tributaria*) una fase de control, dominada por la discrecionalidad del órgano administrativo, y una fase de liquidación, de la que es posible predicar la tesis del predominio de la ausencia de discrecionalidad del Derecho Tributario.

⁴⁰⁹ Tempranamente TIPKE, K., *Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat*, cit., p. 67, que definía la inspección, desde un punto de vista material u objetivo, como un acto de ejercicio de discrecionalidad (*Betriebsprüfung als Akt des Auswahlermessens*); STARCK, C., *Allgemeine Steuerverwaltung und Gesetzmäßigkeitsprinzip*, Der Betriebs Berater, 1970, p. 183; en el mismo sentido, SCHICK, W., en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, «Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung», 9 Auflage, vor. 193, Anm. 195-199, Tz. 199, Otto Schmidt, Köln, 1991, se refiere al inicio del procedimiento inspector como acto de ejercicio de la discrecionalidad (*Ermessensausübung*).

Entre nosotros, implícitamente vienen a reconocerlo CASADO OLLERO, G., *La colaboración con la Administración tributaria. Notas...*, cit., pp. 170 y ss., cuando se refiere al carácter subsidiario o eventual de la actividad administrativa; también MARTÍN DELGADO, J. M., *Los nuevos procedimientos tributarios...*, cit., pp. 19-21; NÚÑEZ PÉREZ, G. G., *La actividad de comprobación...*, cit., pp. 55 y ss., al distinguir nítidamente la actividad de control de la estricta actividad de comprobación.

ger entre la generalidad de los obligados tributarios a aquéllos que soportarán las actuaciones de comprobación e investigación⁴¹⁰.

Por este motivo, la Administración tributaria puede hoy ser considerada como un supuesto paradigmático de Administración de control, puesto que la implantación generalizada de las autoliquidaciones ha transformado profundamente el papel de una Administración tributaria que, de gestora de los tributos pasa a ser controladora de su correcta aplicación por los particulares, con evidente refuerzo de unas potestades de comprobación e inspección que sólo serán eventualmente ejercitadas; razón por la que la Administración de control ocupa el lugar de una Administración de pura gestión mecanicista propia de un sistema tributario rudimentario⁴¹¹.

En este sentido, el carácter eventual que adquieren las intervenciones de la Administración tributaria, como resultado de la misma configuración jurídica de los procedimientos masificados, modula el principio de legalidad tributaria al ampliarse las facultades discrecionales de aquélla en la apreciación en un supuesto dado de lo que sea el interés público; interés cuyo cumplimiento justifica la existencia de una discrecionalidad que conduce, a su vez, a la posibilidad de ponderar la oportunidad o conveniencia de actuar o no en función de interés público e implica una cierta indeterminación de los límites de aquella potestad de la Administración⁴¹².

⁴¹⁰ Como abiertamente reconocen GARCÍA AÑOVEROS, J., *Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera*, cit., pp. 600 y 601; JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, cit., p. 126; en el mismo sentido, AGUALLO AVILÉS, A., *El contribuyente frente a los Planes de Inspección*, cit., p. 20, que alude a la ampliación de la esfera de libre decisión; SÁNCHEZ GALIANA, J. A., *Las actuaciones de la Agencia...*, cit., pp. 439 y 440; ORTIZ CALLE, E., *Los Planes de Inspección...*, cit., pp. 32 y ss.

⁴¹¹ Vide, en este sentido, CASADO OLLERO, G., *La colaboración con la Administración tributaria...*, cit., p. 170, autor que señala que se extienden los supuestos en los que la actividad administrativa sólo se exterioriza cuando falta la actuación del contribuyente o en el caso de que ésta resulte irregular. En este sentido, no sería aventurado aludir a una cierta «tendencia a la subsidiariedad de la actividad administrativa tributaria» en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para «suplir» la actuación del contribuyente, para «integrarla» cuando parezca insuficiente para «rectificarla» y «sancionarla», en fin, cuando aquélla resulte irregular; vide igualmente MARTÍN DELGADO, J. M., *Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones...*, cit., pp. 13 y ss.; asimismo, COLLADO YURRITA, M. A., «Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano», en *REDF*, núm. 54, 1987, pp. 210 y ss.; asimismo, LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, ed. Civitas, Madrid, 1990, p. 138; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Inspección. Competencias», en AA.VV., «Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma», vol. II, cit., pp. 1649 y ss.

Significativamente, señala FANTOZZI, A., *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova...*, cit., p. 234, que «el estudio del *accertamento tributario* ha trasladado su centro de gravedad desde la teoría de la obligación tributaria a la teoría de los controles administrativos»; asimismo, PERRONE, L., «Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario», en *RDFS*, 1982, I, p. 112.

⁴¹² En este sentido, SAINZ MORENO, F., *Conceptos jurídicos indeterminados, interpretación y discrecionalidad administrativa*, ed. Civitas, Madrid, 1976, p. 339, que recuerda que el interés público integrado en el fin de las potestades discrecionales no admite ser encuadrado dentro de concepciones puramente racionalistas ni decisio-

A partir de esta constatación, cobra todo su sentido, a nuestro juicio, plantearse el significado de la incidencia de la creación de la AEAT sobre la actuación administrativa de gestión de los tributos, puesto que, si no es posible que el principio de legalidad tributaria configure una Administración tributaria absolutamente programada en su actuar cotidiano, el aspecto decisonal característico de las potestades discrecionales adquiere un marcado protagonismo en la dirección de los procedimientos tributarios.

En efecto, el contexto social en el que la Administración tributaria debe cumplir sus funciones, por efecto de la generalización y consiguiente masificación de las obligaciones y de los deberes tributarios, ha transformado radicalmente el sentido del mandato contenido en el artículo 109 LGT. Así, cuando el citado precepto ordena a la Administración la comprobación e investigación de los «hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible», no se puede entender por más tiempo que se está consagrando, gracias a la virtualidad otorgada al principio de legalidad, la idea de una Administración tributaria absolutamente programada en cada una de sus actuaciones; sino más bien habrá que entender la determinación de un fin u objetivo legal que admite ciertos márgenes de acción y cierta capacidad de opción entre diferentes alternativas para su realización. Situación que se expresa en la idea de «autoprogramación administrativa», y que pasa necesariamente por la «asunción paulatina de un sistema policéntrico de producción, definición y realización del Derecho»⁴¹³.

Y es que las exigencias de la ejecución de las Leyes tributarias, insertas en un sistema jurídico de masas⁴¹⁴, impiden tratar cada supuesto de hecho tributario

nistas, sino que, más bien, debe aceptarse una solución intermedia, que obliga a conceder un margen de apreciación a quien decide siempre que la decisión no sea manifiestamente irrazonable o arbitraria; asimismo, MORENA Y DE LA MORENA, L. de la., «Los fines de interés público como "causa" y como "límite" de la competencia y como "medio" y "medida" de control jurídico», en *RAP*, núm. 85, 1978, p. 152; también GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R., *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, cit., p. 441, destacan como la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 27 de diciembre de 1956, recuerda, certeramente, en su exposición de motivos, que en esa atribución al órgano administrativo de la competencia para apreciar en un supuesto dado lo que sea de interés público, consiste la discrecionalidad.

⁴¹³ Sobre el concepto de «autoprogramación administrativa», y desde una perspectiva general, PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y renovación en el Derecho Público*, cit., pp. 23 y ss., ha señalado que la propia programación de la actividad administrativa está sufriendo profundas transformaciones, de tal modo que la Ley no responde hoy ya a la configuración dogmática establecida en los albores de la Revolución francesa; una configuración que pretendía sujetar rígidamente la actuación administrativa a los mandatos de la Ley. Así, hoy asistimos a una radical diversificación de los contenidos propios del mandato legal. La Ley está dejando de responder ya, cada vez en mayor medida, al esquema mandato general-deber de obediencia directo del ciudadano; establece con progresiva normalidad simples apoderamientos, encomiendas, determinaciones de fines y objetivos, así como mandatos de búsqueda de la solución en cada caso más idónea y adecuada.

⁴¹⁴ Baste señalar que el número de autoliquidaciones que se procesaron en las Delegaciones de Hacienda durante el año 1990 fue de 39.109.165, de acuerdo con los datos ofrecidos por MOYA HURTADO DE MENDOZA, R./SANTIAGO, J. D., *Las tecnologías de la información...*, cit., en AA.VV., «La Administración tributaria en los países del CIAT», cit., p. 264.

de forma individual⁴¹⁵, dado que la irremediable escasez de medios en que se ven obligados a operar los órganos de gestión de la Administración tributaria⁴¹⁶ hace que, también en este ámbito, la tarea administrativa se conciba preferentemente como organización, dirección y conducción de procesos y situaciones sociales complejas, en detrimento del arquetipo de actuación administrativa coincidente con el esquema de la función clásica de la Ley, es decir, caso a caso mediante acto unilateral, dado que la complejidad y la variabilidad —en el tiempo y en el lugar— de las circunstancias reales impide la operatividad de dicho esquema⁴¹⁷.

Por consiguiente, tanto el sentido como el alcance concretos de la denominada actividad de control global del cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones de autoliquidación⁴¹⁸, son determinados por la AEAT a través de una decisión de carácter discrecional; de modo que, al no ser posible el tratamiento individualizado de los supuestos de hecho tributarios, el artículo 109 LGT ha de ser entendido como exponente legislativo de una programación abierta de la actuación de la Administración tributaria, que se limita a establecer genéricamente los fines que deben perseguir los órganos administrativos en la aplicación de las Leyes tributarias⁴¹⁹.

Sucede que la realidad, en definitiva, ya no se se pliega a las categorías tradicionales construidas por la dogmática que, contemplando a la Administración tributaria como un típico exponente de Administración de intervención, deducían del principio de legalidad tributaria unas potestades absolutamente regladas cuyas

condiciones de ejercicio estaban totalmente predeterminadas. Y este esquema ha tenido que ceder paso, en el contexto de los procedimientos tributarios masificados, a una programación administrativa en considerable medida flexible en este sector de la realidad social; programación flexible que es consecuencia lógica de la conversión de la Administración tributaria en un claro exponente de Administración de control⁴²⁰.

De modo que si ya se encontraba plenamente fundamentada la afirmación de Hensel referida a la necesaria influencia que el órgano administrativo ejerce en la aplicación de la Ley⁴²¹, dicha aseveración se muestra si cabe todavía más ajustada a la realidad del Derecho Público actual en general, y de nuestra Administración tributaria en particular, donde el aspecto decisorio adquiere, por las propias circunstancias de la realidad social sobre la que actúa la Administración, una especial relevancia. Dicho en otros términos, la actualización del interés público ínsito a las Leyes tributarias actualmente depende en gran medida de las actuaciones de la Administración tributaria; lo que no debe despertar en todo caso recelos, pues lo cierto es que la Administración no sólo se encuentra legitimada democráticamente, a través de su dirección por el Gobierno, para la apreciación del interés público definido legalmente, sino que, además, es la instancia del poder público más idónea para la acción y la decisión en contextos sociales variables y complejos⁴²², para lo que debe contar necesariamente con un ámbito sustantivo propio de decisión comprensivo de la determinación de lo que sea Derecho en el caso concreto⁴²³.

⁴¹⁵ Como, entre nosotros, ha notado PALAO TABOADA, C., *Procedimiento administrativo y procedimiento tributario*, op. cit., p. 506.

⁴¹⁶ Escasez de la que parece oportuno deducir las correspondientes consecuencias jurídicas. Estos problemas han sido abordados por la doctrina alemana. Para una panorámica de la cuestión, vide SCHWARZE, J., «Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem», en *Die öffentliche Verwaltung*, August, 1980, pp. 581 y ss.

Específicamente referidos a las funciones de la Administración tributaria, también son partidarios de elucidar la relevancia jurídica del contexto de escasez en que irremediablemente se ven obligados a operar los órganos administrativos en la dirección de los procedimientos masificados, ISENSEE, J., *Die typisierende Verwaltung...*, cit., pp. 15 y ss., autor que significativamente se refiere al déficit en la ejecución de las Leyes (*Vollzugsdefizit*); también ARNDT, H.-W., *Praktikabilität und Effizienz...*, cit., pp. 22 y ss.

⁴¹⁷ Con carácter general se refiere a esta transformación PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y renovación...*, cit., pp. 23 y ss.

⁴¹⁸ Cfr. NÚÑEZ PÉREZ, G. G., *La actividad administrativa de comprobación...*, cit., pp. 56 y ss.

⁴¹⁹ Sobre dicha programación abierta de la Ley, vide PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y renovación...*, cit., pp. 44-53, que ha destacado cómo hoy la Ley ya no es sólo *constitutio* sino también *actio*. Los instrumentos tradicionales —reglas, mandatos, órdenes— se muestran inidóneos para articular satisfactoriamente esa programación de la actividad administrativa, cuando ésta ha de desplegarse en sectores de la realidad de gran complejidad y variabilidad en el tiempo y lugar. Así, el autor citado señala, siguiendo a la doctrina alemana, cómo hoy se impone definitivamente, la «programación teleológica» (*Zweckprogrammierung*) sobre la programación relacional (*Relationierungsprogrammierung*) de la Ley, de forma que no hay objetivos de perfiles nítidos, sino tan sólo ideas esquemáticas, directrices y líneas de acción que deben ponderarse entre sí. Las directrices sustantivas de la programación legal no acaban de diseñar el marco de la acción administrativa, viéndose forzado el legislador a remitir abiertamente las decisiones a nivel administrativo. Así, se reconoce un margen de acción a la Administración que tiene lugar bajo fórmulas variadas, produciéndose una suerte de gradación en la vinculación de la Administración a la Ley, y por tanto, en su libertad de acción.

⁴²⁰ El grado de vinculación legal de las actuaciones administrativas tributarias sería, con todo, mayor en el ámbito que NÚÑEZ PÉREZ, G. G., *La actividad administrativa de comprobación tributaria...*, cit., p. 57, ha denominado actividad de comprobación, mientras que la flexibilidad presidiría la actividad que el citado autor denomina como de control global del cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus actividades de autoliquidación, actividad por su propia naturaleza no reglada.

Desde una perspectiva general, al hilo de unas reflexiones acerca del significado jurídico actual de la reserva (material y formal) de Ley y del principio de legalidad de la Administración, PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y renovación...*, cit., pp. 66 y 67, subraya la fragilidad de las tradicionales distinciones dogmáticas entre los diferentes tipos de Administración y la propia pretensión de fundamentar en función de dichas distinciones una mayor o menor gradación de vinculación a la Ley. Porque en la práctica es difícil la definición completa de la Administración actuante en un sector como de «intervención», «fomento» o «prestacional». Así, no es infrecuente que, apareciendo formalmente caracterizada una Administración como de intervención, la normativa correspondiente regule efectivamente en términos clásicos la propuesta de intervención administrativa, pero entregue a la apreciación más o menos libre de la Administración la procedencia o no de la intervención en el caso concreto; las regulaciones «ordinaria» y «flexible» no se corresponden, pues, con tipos o formas de Administración.

⁴²¹ Cfr. HENSEL, A., *La influencia del Derecho Tributario...*, cit., p. 178.

⁴²² Porque no se puede desconocer que en los Estados contemporáneos, como ha estudiado GARCÍA-PELAYO, M., *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, (octava reimpresión de la 2.ª ed.), ed. Alianza Universidad, Madrid, 1994, p. 39, «el "locus" de la decisión se traslada a las instancias que por su estructura están en capacidad de actuar, y concretamente del Parlamento a las instancias gubernamentales y administrativas».

⁴²³ Pues no sólo es que sea imposible reducir la actividad administrativa a un conjunto de decisiones perfectamente regladas y previsibles, sino que, además, la discrecionalidad, como señala SANTAMARÍA PASTOR, J. A.,

En resumen, la actual configuración jurídica de los procedimientos tributarios ha intensificado la importancia del aspecto discrecional de las potestades administrativas y, precisamente por ello, de la dirección que de aquellos procedimientos realice la organización encargada de aplicarlos. Esta constatación justifica sobradamente que la reforma organizativa de la Administración tributaria operada a través de la creación de la AEAT requiera un análisis sobre el significado de la misma para el ejercicio de las potestades de gestión.

B) EL PROTAGONISMO DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LOS ACTUALES PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA: LA COMPETENCIA DE LA AEAT PARA LA ELABORACIÓN Y APROBACIÓN DE LOS PLANES DE INSPECCIÓN

Afirmada la importancia que debido a la masificación de los procedimientos tributarios ha cobrado el aspecto discrecional de las potestades de gestión de los tributos, procede estudiar en este lugar si el ordenamiento jurídico y en especial el artículo 103 de la Ley 31/1990 han dotado a la AEAT con los instrumentos jurídicos precisos para que dicho Ente institucional se configure como el ente público competente para el ejercicio del aspecto discrecional de las referidas potestades.

En efecto, el hecho de que la Administración tributaria se haya convertido, como resultado de la transformación de la configuración jurídica de los procedimientos, en una Administración de control ha otorgado un lógico protagonismo a la Inspección de los tributos, al ser el órgano competente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 140 LGT, para la comprobación e investigación dentro de la organización jurídica de la Administración tributaria en el desarrollo de los procedimientos tributarios⁴²⁴. Ese protagonismo se manifiesta tanto en la progresiva asunción de competencias de gestión tributaria por los órganos inspectores⁴²⁵, como en la importancia fundamental que la planificación de las actuaciones inspectoras ha cobrado en los modernos procedimientos tributarios de gestión en masa, como forma principal de inicio del procedimiento de inspección, razón por

la que los Planes ocupan un lugar central en la configuración de los referidos procedimientos masificados. Porque los Planes de Inspección representan el instrumento jurídico fundamental a través del cual la Administración tributaria modula en un determinado sentido la discrecionalidad administrativa en la dirección de los procedimientos tributarios⁴²⁶.

Ahora bien, el protagonismo de los órganos inspectores no nos debe hacer olvidar el papel fundamental que hoy cumple desarrollar a los órganos gestores en la aplicación efectiva de los modernos procedimientos tributarios masificados, y ello pese a que la creación de la AEAT no haya incidido de modo fundamental en la estructura y funciones de estos últimos órganos. En efecto, la aludida masificación ha obligado a la Administración tributaria a manejar una cantidad ingente de datos y, en general, de información, para cuyo adecuado procesamiento ha contribuido —como se sabe— de modo decisivo el apoyo brindado por la informática. Al mismo tiempo este fenómeno ha conducido a liberar progresivamente a los órganos inspectores de la realización de una faceta de la labor comprobadora que es básica en el cumplimiento de la función tributaria y que hoy es desempeñada por los órganos gestores. Las Oficinas gestoras realizan ya desde hace tiempo, en efecto, la llamada «comprobación abreviada» a partir básicamente de la información de la que disponen; con esa información dictan las liquidaciones provisionales de oficio (vulgarmente «paralelas»), hoy reguladas en el artículo 123 LGT —en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio—. Liquidaciones que son el resultado de esa «comprobación abreviada» que a veces es la consecuencia de simples operaciones aritméticas, en otras ocasiones está basada en datos que ya poseía la Administración y que ésta actualiza a través de meros cruces informáticos, o todo lo más tales liquidaciones se derivan del requerimiento a los obligados tributarios de información sobre extremos que ya constan en la autoliquidación; pero comprobaciones, en cualquier caso, que no exigen la realización de ninguna actuación inquisitiva en sentido estricto. Todo esto, además, pone de manifiesto que el trasvase de funciones gestoras a los órganos inspectores ha experimentado recientemente el contrapunto de la asunción de ciertas funciones comprobadoras por parte de las unidades gestoras⁴²⁷.

Fundamentos..., cit., p. 888, es un elemento estructural, constitutivo e indispensable de la actividad pública; haciendo especial hincapié tanto en la legitimidad de la Administración, como de modo muy especial en su mayor idoneidad —por sus características propias— para la decisión en contextos sociales complejos PAREJO ALFONSO, L., *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias*, cit., p. 98.

⁴²⁴ Tempranamente destacaba TIPKE, K., *Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat*, op., cit., p. 1, que «el inspector asume en la actualidad la posición central en el procedimiento tributario»; en similares términos, escribe ISENSEE, J., *Die typisierende Verwaltung*, cit., p. 64, que «la Administración tributaria es una Administración de inspectores».

⁴²⁵ Para un análisis del proceso histórico que ha conducido a la asunción de funciones típicas de gestión tributaria por parte de la Inspección, singularmente de las liquidadoras, cfr., por todos, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas de la Inspección de los Tributos*, ed. Cívitas, Madrid, 1994, pp. 31 y ss.

⁴²⁶ Vide GARCÍA AÑOVEROS, J., *Los poderes de comprobación...*, cit., pp. 601 y 602; JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda...*, cit., pp. 126 y ss.; AGUALLO AVILÉS, A., *El contribuyente frente a los Planes...*, cit., pp. 55 y ss.

⁴²⁷ Y es que, como apunta FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria*, en *Impuestos*, I, 1995, p. 62, no tiene sentido que en un sistema de gestión tributaria como el nuestro, basado en declaraciones-liquidaciones masivas, la Inspección de los tributos realice en exclusiva la función comprobadora; aquél órgano es incapaz, por razones materiales y personales, para controlar —aun con carácter provisional— toda la ingente cantidad de contribuyentes.

Por otro lado, la coexistencia de la comprobación realizada por los órganos gestores y la desplegada por la Inspección es fuente de problemas que aquí sólo podemos apuntar, dado que exceden el objeto de este trabajo. Baste

Pero retomando el hilo de nuestra exposición, una vez que se ha admitido la relevancia de la planificación de las actuaciones inspectoras, y pese a no constituir objeto de nuestra investigación un análisis pormenorizado de la regulación vigente de los Planes de Inspección contenida en los artículos 18 y 19 RGI⁴²⁸, resulta inexcusable plantearse si la AEAT tiene atribuida la competencia para la aprobación de los Planes. Porque dependiendo de la respuesta que nuestro ordenamiento ofrezca a este interrogante, la posición jurídica de la AEAT será sustancialmente diferente, toda vez que la asunción de la competencia para la aprobación de los Planes de Inspección equivale nada menos que a reconocer a la AEAT como el ente competente para identificar o concretar el interés público/en el aspecto discrecional más relevante de las potestades de gestión; aspecto que anteriormente hemos denominado como de control global del cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones de autoliquidación.

El análisis de esta cuestión debe partir de un dato básico como lo es el reconocimiento de que la creación de la AEAT no ha alterado la situación normativa anterior, consistente en la ausencia de precepto alguno que en nuestro ordenamiento jurídico atribuya de forma expresa y terminante la competencia para la aprobación de los Planes a un órgano de nuestra Administración Tributaria, pues la ley de creación de la AEAT no realiza ninguna alusión en este sentido. Por consiguiente, el impreciso artículo 19 RGI se sitúa como principal punto de referencia normativo; precepto que se limita a indicar, en términos absolutamente genéricos, que «en el Ministerio de Economía y Hacienda se elaborará anualmente un Plan Nacional de Inspección, utilizando, a tal efecto, el oportuno apoyo informático, con base en criterios de oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes».

señalar que el administrado puede verse sometido a dos comprobaciones — realizadas respectivamente por los órganos de gestión y los de inspección — sobre el mismo hecho imponible; pues hay que recordar que la comprobación de los órganos gestores siempre tiene como consecuencia una liquidación provisional (art. 123 LGT) sobre la que pueden volver los órganos inspectores. Sobre todo ello, en detalle, MAGRANER MORENO, F. J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 59 y ss., autor que, además, analiza el iter histórico de la atribución de facultades comprobadoras a los órganos de gestión; iter histórico del que constituye hito fundamental el artículo 160 del Real Decreto 2615/1979, por el que se aprobó el Reglamento del IRPF, que es el precedente más importante (aunque no el único) del artículo 99 de la ley 18/1991, reguladora del IRPF, que tenía ya como antecedentes al propio artículo 34 RGIT. Sobre la consolidación de dicha atribución tras la reforma de la LGT por la ley 25/1995, de 29 de julio, PITA GRANDAL, A. M., «La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias», en *REDF*, núm. 92, 1996, pp. 621 y ss.; y PEÑA VELASCO, G. de la, «La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)», en *Impuestos I*, 1996, pp. 61 y ss., que pone el acento sobre el problema que justamente mencionábamos más arriba: la posible duplicidad de comprobaciones por la Inspección y la Oficina gestora; llamando la atención sobre la exigencia de intervención mínima derivada del principio de seguridad jurídica y de las garantías exigibles para el administrado, que debe tener el derecho de no soportar dos comprobaciones tributarias con idéntico contenido sobre un mismo elemento del tributo.

⁴²⁸ Estudio que hemos realizado en ORTIZ CALLE, E., *Los Planes de Inspección...*, cit., pp. 19 y ss.

Dicho precepto, cuyo sentido había suscitado ya con carácter previo a la ley de creación de la AEAT divergencias interpretativas⁴²⁹, no resuelve, precisamente por la vaguedad de la que adolece, el interrogante aquí planteado. Esta circunstancia nos obliga a interpretar el repetido artículo 19 RGI tanto a la luz de la propia naturaleza jurídica de los Planes, como dentro del contexto de la nueva organización jurídica de la Administración tributaria que ha supuesto la entrada en funcionamiento de la AEAT. Porque, en efecto, la inconcreción de los términos en que dicho precepto se encuentra formulado permitiría entender, en un primer examen, que se está haciendo alusión, bien a un órgano situado en el ente matriz —el Ministerio de Economía y Hacienda—, o bien a un órgano encuadrado dentro de la organización de la AEAT, si entendemos que la referencia al Ministerio de Economía y Hacienda alude al «complejo organizativo unitario»⁴³⁰, en el que ya estarían comprendidos aquellos entes institucionales dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda, y entre los que lógicamente, dada la naturaleza de sus funciones y su encuadramiento orgánico, se encontraría la AEAT.

Así, si analizamos el artículo 19 RGI desde la perspectiva de la naturaleza como norma jurídica interna de los Planes de Inspección, en los que se establecen básicamente instrucciones de servicio que imparten mandatos a los órganos inferiores, señalándoles determinados objetivos materiales a cumplir, se llega a la constatación de que los Planes, como tales instrucciones, vinculan directamente a los órganos subordinados en virtud del principio de jerarquía organizativa⁴³¹. Instrucciones cuya naturaleza básicamente interna no impide que sean calificadas, desde la teoría ordinamentalista hoy generalizada, como verdaderas normas jurídicas⁴³²; máxime cuando nos referimos a unas normas como las planificadoras que, aun teniendo como fundamentales destinatarios a los órganos inspectores, no por ello dejan de afectar al obligado tributario, como lo prueba el mismo

⁴²⁹ Como pone de manifiesto PALAO TABOADA, C., «Una disposición tardía e insuficiente», en *Gaceta Fiscal*, núm. 37, 1986, pp. 128 y 129, autor que, pese a entender que los artículos 18 y 19 RGI operan como títulos atributivos de competencia, no especifica el órgano que finalmente ha de aprobar el Plan Nacional de Inspección; así, mientras MANTERO SÁENZ, A./CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección tributaria*, 4.ª ed., ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1990, p. 981, consideraba que la competencia para aprobar el Plan Nacional de Inspección correspondía a la Dirección General de la Inspección, LACASA SALAS, J.H./DEL PASO BENGEOA, J., *Procedimiento de la Inspección de los tributos. Comentarios al Reglamento General*, ed. CISS, Bilbao, 1990, p. 95, atribuían la competencia a la Secretaría de Estado de Hacienda.

⁴³⁰ De acuerdo con la expresión de BAENA DEL ALCÁZAR, M., *Los entes funcionalmente descentralizados y su relación con la Administración central*, cit., p. 75.

⁴³¹ El artículo 21 de la LRJAP y PAC, bajo el epígrafe de instrucciones y órdenes de servicio, señala que «los órganos administrativos podrán dirigir las actividades de los órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio».

⁴³² Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, cit., p. 730; PAREJO ALFONSO, L., *Las fuentes del Derecho Administrativo*, en PAREJO ALFONSO, L./JIMÉNEZ BLANCO, A./ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Manual de Derecho Administrativo*, cit., p. 160.

hecho de incorporar las normas sobre los planes al RGI, por cuanto implican el reconocimiento de que la elaboración y cumplimiento de dichos Planes puede afectar a las situaciones jurídico-subjetivas⁴³³.

Siendo ello así, al impedir la propia naturaleza jurídico institucional de la AEAT las relaciones de jerarquía entre el ente matriz –Ministerio de Economía y Hacienda– y el ente institucional –AEAT–⁴³⁴, parece lógico residenciar la competencia para la aprobación de los Planes en el seno de la AEAT. Porque, pese a que ciertamente nuestro ordenamiento ofrezca ejemplos de control por parte de los entes matrices sobre la discrecionalidad ejercitada por los entes institucionales a través de la emisión por parte de los primeros de normas internas que limitan ese espacio de discrecionalidad⁴³⁵, lo cierto es que la posibilidad de ejercitar una potestad de dirección a través de la emisión de directrices no se encuentra establecida en una genérica referencia al encuadramiento organizativo del ente, sino que es el resultado de una atribución normativa expresa y concluyente⁴³⁶.

Por otro lado, si se acude al concepto de competencia elaborado por la dogmática jurídico-administrativa se concluye igualmente en la atribución a la AEAT de la facultad para la aprobación de los Planes de Inspección. Ese concepto alude, como resulta de sobra conocido, al resultado del proceso de asignación de intereses y potestades en su doble vertiente material y subjetiva⁴³⁷. Pues bien, si se conviene en que la asignación de una competencia a determinado ente público debe producirse en todo caso a través de una norma jurídica, de acuerdo con lo que establecen los artículos 11 y 12 LRJAP y PAC, resulta que, ante la inconcreción ya referida de que adolece el artículo 19 RGI, habremos de acudir necesariamente al artículo 103 de la Ley 31/1990 y a su normativa de desarrollo, como

marco básico de referencia para proceder a una interpretación sistemática del repetido artículo 19 RGI.

En este sentido, ha de partirse de la cláusula general del apartado tres, número 2, del artículo 103 de la Ley 31/1990, que encomienda al Presidente de la AEAT «velar por la consecución de los objetivos asignados a la Agencia y ejercer la superior dirección de la misma»; precepto que, lógicamente, debe conectarse con el fin institucional de la AEAT, que se contiene en el número 2 del apartado uno del mismo artículo, al configurar a la AEAT «como organización administrativa responsable (...) de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal».

Pues bien, la inconcreción del artículo 19 RGI obliga a centrar la atención sobre el concreto «círculo de intereses» al que está afectada la AEAT, de acuerdo con las prescripciones normativas antes reflejadas. Porque dicho «círculo de intereses», como expresión genérica de un conjunto de intereses públicos cuya gestión y tutela se confían a cierto órgano o ente, se presenta como el elemento definitorio de la capacidad de cada ente y representa la aptitud abstracta para actuar en relación con dichos fines o materias, de forma que aquella organización a la que el ordenamiento ha adscrito la tutela de un interés tiende a la máxima realización del mismo⁴³⁸. Y parece claro que la consecución del círculo de intereses que el ordenamiento ha confiado a la AEAT, reclama en considerable medida la aprobación por la misma de los Planes de Inspección; máxime si tenemos en cuenta la configuración jurídica de los actuales procedimientos tributarios, en los que las actividades de control alcanzan un destacado protagonismo.

Porque, en definitiva, si el ordenamiento ha encomendado a la AEAT la tutela de determinado círculo de intereses, concretado en la fijación de un específico fin institucional al que el ente descentralizado se encuentra adscrito, el segundo paso del *iter* de asignación de competencias consiste en hacer operativo cada círculo de intereses, mediante la atribución normativa a cada ente de las «potestades públicas» concretas que son precisas para la satisfacción de tales intereses; potestades que, al contrario de lo que ocurre con los intereses, son por lo general excluyentes entre sí, de tal modo que, atribuida una potestad a un ente, no puede ya corresponder a otro⁴³⁹. Por tanto, los intereses son definidos en el fin institucional de la AEAT, en el apartado uno, número 2, del artículo 103 de la

⁴³³ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *La inspección tributaria*, ponencia presentada en las Jornadas de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Alicante, septiembre, 1988, pp. 26 y 27; asimismo, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las Actas...*, cit., p. 277; ORTIZ CALLE, E., *Los Planes...*, cit., p. 22.

En este sentido, se deben traer a colación aquí las importantes conclusiones de la doctrina jurídico-administrativa alemana, que ilustran acerca de la influencia que ejercen sobre el ámbito jurídico del ciudadano las disposiciones administrativas internas; en especial, las que ejercitan un ámbito de discrecionalidad, que constituyen el principal campo de aplicación de la doctrina de la autovinculación de la Administración (*Selbstbindung der Verwaltung*); doctrina que con fundamento en el principio de igualdad, consagrado en el artículo 3.1 de la Ley Fundamental de Bonn, ha servido a la jurisprudencia para controlar el ejercicio de la discrecionalidad administrativa, al tiempo que ha demostrado la eficacia externa de dichas normas administrativas (cfr. OSSENBUHL, F., *Autonome Rechtsetzung der Verwaltung*, en ISENSEE/KIRCHHOF, «Handbuch des Staatsrechts», Band III, «Das Handeln des Staates», cit., pp. 425 y ss.).

⁴³⁴ Vide GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, t. I., cit., pp. 393 y ss., quienes niegan con carácter general relaciones de jerarquía entre un ente matriz y el ente institucional que de aquél depende; en este mismo sentido, NIETO GARCÍA, A., *El principio de jerarquía*, cit., pp. 60 y 61.

⁴³⁵ Cuestión que ha sido analizada por MENÉNDEZ, P., *Las potestades administrativas de dirección y coordinación territorial*, ed. Cívitas, Madrid, 1993, pp. 33 y ss.

⁴³⁶ Así lo pone de manifiesto MENÉNDEZ, P., en *op. últ. cit.*, pp. 143 y 144, que llega a dicha conclusión tras analizar las leyes fundacionales de diversos entes institucionales.

⁴³⁷ Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., p. 912.

⁴³⁸ Vide, MORENA Y DE LA MORENA, L. de la, *Los fines de interés público...*, cit., pp. 156 y 157; SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., p. 912.; en este sentido, resultan reveladoras las palabras de ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Teoría de la organización administrativa*, en PAREJO ALFONSO, L./JIMÉNEZ BLANCO, A./ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Manual de Derecho Administrativo*, cit., p. 187, cuando alude al principio sociológico conocido como la «canonización del interés» según el cual todo el aparato de tutela de un interés tiende a la máxima realización del mismo. De este modo, el aparato que tuviese encomendado la tutela de la pesca, por ejemplo, tendería a querer regular los contratos de pesca, la asistencia social de los pescadores, la calidad de las aguas de pesca, las homologaciones de los instrumentos de pesca, la capacidad y la categoría de las embarcaciones, etc.

⁴³⁹ Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, cit., p. 912.

Ley 31/1990, que encomienda a la AEAT la aplicación efectiva del sistema tributario, mientras que las potestades de gestión tributaria, y más concretamente la inspectora, de la que la aprobación de los Planes de Inspección no constituye sino un aspecto de la misma –precisamente el discrecional–, son atribuidas expresamente por el apartado uno, número 3, del citado precepto legal.

En conclusión, ante la ausencia de una norma expresa que atribuya inequívocamente a un órgano dentro del Ministerio de Economía y Hacienda la competencia para la aprobación de los Planes de Inspección, como expresión de una voluntad clara del legislador de conservar en el ente matriz esta facultad, cabe afirmar que tanto la propia naturaleza jurídica de los Planes de Inspección, como la misma configuración institucional de la AEAT que se desprende de su propia ley de creación, conducen a atribuir la competencia que nos ocupa a la AEAT⁴⁴⁰. Dicha conclusión se ve reafirmada en la Resolución, de 19 de febrero de 1997, del Presidente de la AEAT, por la que se regula el funcionamiento de un Comité Permanente de Dirección. Se trata, como se explicita en la exposición de motivos de esa Resolución, de un órgano consultivo y de análisis que trata de «asegurar la coordinación de las acciones de la Agencia». Para este fin, el Comité está formado exclusivamente por personal integrado en la AEAT: el propio Presidente del ente institucional y los diferentes Directores de Departamento, pudiendo incluso estar compuesto esporádicamente por algún Delegado especial. Como hemos apuntado, se trata de un órgano de deliberación y asesoramiento para todas aquellas decisiones que haya de tomar el Presidente de la AEAT; y, significativamente, podrán ser tratados en el seno de ese órgano, entre otros asuntos, «los Planes Anuales de Inspección Financiera y Tributaria y de Aduanas e Impuestos Especiales», según dispone el artículo primero, letra e), de aquella Resolución.

A mayor abundamiento, la reciente Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, abona la interpretación aquí defendida. En efecto, los artículos 33 y 34 de esa Ley, como ya nos consta, han creado unos órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la AEAT. Así, a nivel central se constituye una Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria que, como vimos, depende directamente del Presidente de la AEAT y está integrada por ocho representantes de la Administración tributaria central, y por un representante de cada una de las quince Comunidades Autónomas de régimen común. Y, a nivel territorial, tenemos los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, los cuales desarrollan funciones similares a las de la Comisión Mixta pero ejerciendo sus competencias dentro del ámbito de la correspondiente

Delegación Especial de la AEAT. Y tanto la Comisión Mixta como los Consejos están facultados, de modo muy significativo, para acordar –siempre en su calidad de órganos consultivos–, en el ámbito del IRPF, «la incorporación al Plan Nacional de Inspección de aquellos programas particularizados que puedan derivarse de la cesión parcial del impuesto» (art. 34.3).

Así pues, afirmada la competencia de la AEAT para la aprobación de los Planes de Inspección, debemos determinar cuál es el órgano, en concreto, competente dentro del ente institucional para ejercer la citada competencia. Al objeto de contestar este interrogante, es preciso partir de una interpretación lógico-sistemática de la normativa vigente, que se imponga sobre la tradicional regla, recogida en el apartado 3 del artículo 12 LRJP y PAC, que dispone, con carácter general, que «si alguna disposición atribuye competencia a una Administración sin especificar el órgano que debe ejercerla, se entenderá que la facultad de instruir y resolver los expedientes corresponde a los órganos inferiores competentes por razón de la materia y del territorio y, de existir varios de éstos, al superior jerárquico común».

Porque, en efecto, si se parte del carácter normativo de los Planes de Inspección y del reconocimiento de la influencia que los Planes indudablemente ejercen sobre las situaciones jurídico-subjetivas del obligado tributario, la competencia habrá de residir en el órgano situado en la cúspide jerárquica de la AEAT, en concreto el Presidente; puesto que sólo de esta manera es posible asegurar las funciones que el RGI atribuye a los Planes de Inspección: a saber, la elaboración y posterior puesta en práctica de unos criterios de actuación de los órganos inspectores que aseguren, en primer lugar, una actuación coordinada de la Administración tributaria en los ámbitos material y territorial en que aquélla opera, en favor de la eficacia de las actuaciones⁴⁴¹; y en segundo lugar, la garantía que para el obligado tributario supone la existencia de los Planes de Inspección en lo que respecta a la ausencia de tratamientos arbitrarios, ya que cualquier iniciativa de la Inspección ha de encontrar justificación, bien por los propios Planes, bien por una orden o autorización superior escrita y motivada⁴⁴².

⁴⁴¹ En este sentido, BIZCARRONDO IBÁÑEZ, A., «La planificación inspectora», en *Gaceta Fiscal*, núm. 17, 1984, pp. 69 y ss., antes de la entrada en vigor del RGI subrayaba este aspecto de la planificación; ZORNOZA PÉREZ, J. J., *La inspección...*, cit., p. 25, se refiere a la racionalización de las actuaciones inspectoras que supone la previsión de una planificación; DELGADO PACHECO, A., «Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones», en *Impuestos*, II, 1986, p. 221, se refiere a los planes como un «instrumento dirigido a la consecución de mejores resultados derivados de las actuaciones inspectoras»; MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., «Planes de Inspección», en *Gaceta Fiscal*, núm. 40, 1987, atribuye a los Planes de Inspección la función de «conseguir un mejor y más racional cumplimiento de las funciones atribuidas a la Inspección de los Tributos»; LACASA SALAS, J. M./DEL PASO BENGIOA, J., *Procedimiento de la Inspección...*, cit., pp. 95 y 96; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas...*, cit., p. 275, alude a las exigencias mínimas de efectividad de las actuaciones de la Administración tributaria; también AGUALLO AVILÉS, A., *El contribuyente frente a los Planes...*, cit., pp. 27 y ss.

⁴⁴² Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *La inspección...*, cit., pp. 23 y 24; DELGADO PACHECO, A., *Derechos, deberes y facultades del personal inspector...*, cit., p. 221; la necesidad de que el ejercicio de la facultad para la

⁴⁴⁰ Tesis que hemos desarrollado en ORTIZ CALLE, E., *Los Planes...*, cit., pp. 26 y ss.

Y ello sólo es alcanzable a partir de la imposición de unos criterios de actuación uniformes que, aunque dejen el necesario margen de flexibilidad a los órganos jerárquicamente inferiores en atención a una realidad inevitablemente cambiante, vinculen a los órganos inspectores que desarrollen materialmente las actuaciones, por la propia naturaleza de instrucción jerárquica de los Planes que emanan, en fin, del superior responsable de las actuaciones inspectoras. Así lo prueba la existencia de un Plan Nacional de Inspección que, de acuerdo con lo que establece el artículo 19.3 RGI, fija los criterios sectoriales o territoriales, que sirven para seleccionar a los sujetos u obligados tributarios acerca de los cuales hayan de desarrollarse las actuaciones; y la existencia, a su vez, de Planes específicos, que se desagregan del Plan Nacional de Inspección, de los órganos que hayan de desarrollar las correspondientes actuaciones, de conformidad con lo previsto en el artículo 19.4 RGI⁴⁴³.

Por consiguiente, a través de la atribución al Presidente de la AEAT de la competencia para la aprobación de los Planes de Inspección, aquél ejerce el ámbito de discrecionalidad que el artículo 109 LGT concede genéricamente a la Administración tributaria en el concreto ámbito de la función de control sobre el cumplimiento por los contribuyentes de sus obligaciones de autoliquidación. De forma que, una vez que han sido aprobados los Planes de Inspección, no sólo se despliegan los efectos jurídicos internos inherentes a cualquier circular o Instrucción, sino que, además, es posible controlar el concreto ejercicio que el Presidente de la AEAT ha realizado de la discrecionalidad administrativa que tiene atribuida⁴⁴⁴.

En efecto, la aprobación del Plan Nacional de Inspección por el Presidente de la AEAT es la única manera de asegurar que las actuaciones inspectoras se practican dentro del marco de unos criterios generales, puesto que en aquél recae la superior dirección de las actuaciones de la AEAT y, precisamente por ello, es quien puede garantizar la inexistencia de tratamientos arbitrarios y la imparcialidad en las actuaciones inspectoras, ya que sólo se atenderán las iniciativas particu-

bación de los Planes de Inspección «sea reservada a órganos de un cierto nivel, por encima de los que desempeñan materialmente la inspección», al objeto de que el contribuyente quede debidamente protegido contra la arbitrariedad en el uso de facultades discrecionales, ha sido destacada por PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2.ª ed., ed. Civitas, Madrid, 1992, p. 239; asimismo, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas...*, cit., pp. 273-274.

La propia sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 (F. J. 7) señaló certeramente que el artículo 19 RGI «responde a la necesidad de una actuación ordenada que, al propio tiempo, sea garantía de los contribuyentes frente a posibles acciones discriminatorias».

⁴⁴³ A esta conclusión llegamos en ORTIZ CALLE, E., *Los Planes...*, cit., p. 32.

⁴⁴⁴ En este sentido, PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, t. I, «Parte General», cit., p. 105, se hace eco de cierta doctrina emanada del Consejo de Estado francés de acuerdo con la cual se recurre a la técnica de las directivas para obligar a la Administración a dictar esas normas; normas conforme a las que ésta debe hacer aplicación de sus potestades discrecionales, enjuiciándose entonces el uso de la potestad discrecional en dos niveles: el del establecimiento de las directivas y el de su aplicación.

lares de los actuarios que se encuentren motivadas y sean autorizadas por el superior jerárquico⁴⁴⁵; lo que permite fundamentar una posible desviación de poder en el supuesto de que determinadas actuaciones inspectoras hubieran tenido lugar al margen de los criterios establecidos en los Planes, siempre que no mediaran motivos que justificaran un apartamiento de los mismos⁴⁴⁶. Y, en segundo término, pueden ser a su vez objeto de control jurisdiccional los propios criterios materiales que han servido de pauta a la Administración tributaria para la elaboración y la aprobación de los Planes; porque, pese al carácter secreto de los Planes sancionado en el artículo 19.6 RGI, nada impide que se manifieste al obligado tributario que las actuaciones que se inician se hacen en virtud de un Plan, ni dicho carácter secreto constituye obstáculo para que esto pueda ser verificado a través de los correspondientes recursos administrativos por los superiores jerárquicos del actuario o incluso por los órganos de resolución de reclamaciones⁴⁴⁷. Ahora bien, tras la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes —el conocido como *Estatuto del Contribuyente*—, los Planes de Inspección han dejado, al menos teóricamente, de tener carácter secreto. Pues, en efecto, el artículo 26 del mencionado cuerpo legal ha dispuesto que «La Administración tributaria habrá de publicar los criterios que informarán cada año el Plan Nacional de Inspección». Y decimos que los Planes dejan *teóricamente* de tener carácter secreto porque la virtualidad práctica del precepto transcrito dependerá absolutamente del grado de concreción o desagregamiento con que la Administra-

⁴⁴⁵ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J., *La inspección...*, cit., p. 24, que destaca la funcionalidad de los Planes de Inspección en orden a garantizar la inexistencia de tratamientos arbitrarios.

Acertadamente SCHICK, W., en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 9 Auflage, vor. 193, Anm 195-199, Tz 211, Otto Schmidt, Köln, 1991, ha destacado que las normas internas administrativas que fijan los criterios de selección y la periodicidad de las actuaciones inspectoras, al emanar de la cúspide jerárquica de la organización administrativa, sirven al principio de igualdad.

⁴⁴⁶ Así, ORTIZ CALLE, E., *Los Planes de Inspección...*, cit., pp. 20 y ss., con referencias a la doctrina y legislación alemanas; para el Derecho italiano COLLADO YURRITA, M. A., *Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas...*, cit., pp. 210 y ss.

⁴⁴⁷ Así, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *La inspección...*, cit., p. 25, quien, a su vez, defiende mantener el carácter secreto de los Planes en este determinado sentido por razones obvias de eficacia; en parecidos términos, LACASA SALAS, J. M./DEL PASO BENGIOA, J., *Procedimiento de la Inspección...*, cit., pp. 95 y 96; asimismo, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas...*, cit., p. 275. Y es que, como hemos argumentado en ORTIZ CALLE, E., *Los Planes...*, cit., pp. 20 y ss., el control jurisdiccional sobre los Planes puede llevarse perfectamente a cabo, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, a través de la puesta de manifiesto del expediente al obligado tributario, de donde se deduzca que la iniciativa de esas actuaciones descansa en un Plan; y ello no sólo en la vía contencioso-administrativa, sino también en sede de reclamaciones económico-administrativas a través del artículo 92 del Real Decreto 391/1996 (RPREA), que faculta al interesado para solicitar del Tribunal Económico-Administrativo que reclame a los órganos gestores los antecedentes omitidos, siempre que el interesado entendiera que el expediente se halla incompleto.

Contra lo que sostienen, seguramente debido a una posición que injustificadamente niega el carácter normativo de los Planes y, por consiguiente, su eficacia *ad extra*, LOZANO SERRANO, C., *La actividad inspectora y los principios constitucionales*, Impuestos 9/1990, p. 227; GARCÍA AÑOVEROS, J., *Los poderes de comprobación...*, cit., pp. 32 y 33; JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda...*, cit., pp. 132 y ss.; AGUALLÓ AVILÉS, A., *El contribuyente frente...*, cit., p. 189.

ción haga públicas las pautas seguidas en la selección de los obligados tributarios que serán finalmente objeto de las actuaciones inspectoras. Con todo, cabe esperar que dicho grado de concreción se reduzca a las líneas generales que inspiran la planificación anual y que, de este modo, no se ponga en peligro la eficacia de la lucha contra el fraude fiscal; con lo que, en fin, el precepto no vaya a rebasar los límites de una disposición *de cara a la galería* que, como tal, seguramente la convertiría en superflua o innecesaria.

En conclusión, el ordenamiento confiere a la AEAT la titularidad de las potestades de gestión tributaria en el más amplio sentido del término, ya que comprende no sólo la posibilidad de comprobación de los diferentes supuestos de hecho tributarios sobre los que finalmente se proyecta una actuación administrativa, sino que, junto a ello, se encuentra investida de los poderes jurídicos precisos para programar el sentido y alcance concretos de la actividad de control global sobre los contribuyentes en el ámbito de gestión que tiene reservado, como se pone de manifiesto a través de la atribución de la competencia para la aprobación de los Planes de Inspección.

Y nos interesa destacar que la atribución a la AEAT de la competencia para la aprobación de los Planes de Inspección no sólo atenúa la relación de dirección que ejerce el Ministerio de Economía y Hacienda –como ente matriz– sobre dicho ente institucional, sino que, además, esta opción implícita del legislador resulta, en nuestra opinión, discutible desde la teoría económica que se ha desarrollado en torno a la conocida como «relación de agencia», en términos de Hacienda Pública⁴⁴⁸. Porque, al contener los Planes unos objetivos o resultados a perseguir cuyo grado o nivel de consecución podría ser posteriormente evaluado, hubiera sido quizá más conveniente atribuir la competencia para aprobar aquéllos a los órganos directivos del Ministerio de Economía y Hacienda, los cuales verifica-rían la ejecución posterior realizada por la AEAT; con lo cual la estructura jurídico-organizativa de la AEAT habría configurado esa relación de agencia a la que acabamos de referirnos. Relación que si se encuentra bien definida podría redundar en un incremento de la eficacia de nuestra Administración tributaria; una relación de agencia que aquí supondría el establecimiento de un entorno de incentivos que determinase unos objetivos claros a perseguir por el agente –en nuestro caso, grado de consecución de los objetivos contenidos en los Planes, tanto desde un punto de vista cuantitativo (recaudación, actas incoadas, etc.) como cualitativo (disminución de las bolsas de fraude en concretos sectores económicos y profesionales)–, y un cuadro igualmente claro de recompensas y «castigos» (responsabilidades) en función del grado de cumplimiento de esos objetivos por el agente –la AEAT–. Y, habiéndose demostrado empíricamente, que una configuración legal correcta de esa relación de agencia hace posible la consecución de mayores gra-

dos de eficacia administrativa, es de lamentar que se haya despreciado tanto la posibilidad de atribuir la competencia para aprobar los Planes de Inspección a un órgano del ente matriz –por ejemplo, el Ministro de Economía y Hacienda– como la de diseñar ese cuadro de incentivos en aras de un cumplimiento efectivo de los Planes⁴⁴⁹.

III. LA INCIDENCIA DE LA PARTICIPACIÓN DE LA AEAT EN LA RECAUDACION DERIVADA DE LOS ACTOS DE LIQUIDACIÓN SOBRE EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

La generalizada implantación de un sistema de gestión tributaria en masa ha transformado sensiblemente, como ya nos consta, la configuración jurídica de los procedimientos tributarios, otorgando a la Inspección de los Tributos un marcado protagonismo que se corresponde plenamente con las características de la Administración tributaria como paradigma de Administración de control. En este sentido, la atribución al Presidente de la AEAT de la competencia para la aprobación de los Planes de Inspección dota a esta entidad del instrumento jurídico fundamental para concretar en un determinado sentido la apreciación de lo que sea el interés público en cada caso; habida cuenta de que la aprobación de dichos Planes constituye el momento más relevante del aspecto discrecional de la potestad inspectora que, en el contexto de escasez de los procedimientos masificados, alcanza una importancia central. Ello con independencia de que, a nuestro entender, hubiera sido más conveniente desde el punto de vista de una más eficaz realización del fin institucional de la AEAT, que se hubiera conferido a un órgano del ente matriz (Ministro o Secretario de Estado) la competencia para aprobar a

⁴⁴⁹ Una caracterización básica de esa relación de agencia en PASTOR PRIETO, S., «A propósito de la eficacia del gasto público», en *Información Comercial Española*, 1990, pp. 151 y ss., autor que señala que entre los rasgos básicos que diferencian la administración del gasto público y del privado, y explican en buena parte la ineficacia de aquél, se cuentan, junto a la inexistencia de suministradores que compitan en mayor o menor medida por los clientes y a la rigidez extrema de los procedimientos de contratación y control del gasto, «una mayor presencia en el ámbito público de dificultades derivadas de la relación principal-agente»; esto es, problemas entre los distintos mandantes y mandatarios que intervienen en la función pública, lo cual hace muy provechosa la utilización en estos contextos de la teoría y desarrollos producidos en torno a la relación de agencia. Y, en esta línea, para aliviar dichas dificultades se trataría de establecer un sistema de incentivos positivos (estímulos o recompensas) y negativos (sanciones) acorde con la conducta de los agentes involucrados en el funcionamiento de las organizaciones públicas. Tanto los estímulos como las sanciones son «valores esperados», esto es, su entidad es resultado no sólo de la magnitud de la recompensa sino también de la posibilidad de que ésta se produzca. Porque, en definitiva, muchas unidades administrativas pueden y deben ser organizadas con arreglo a criterios que conlleven «gran autonomía de gestión y un estricto control y evaluación de los resultados». En este sentido, no debería ser desdeñada la experiencia comparada –como ya nos consta y pusimos de relieve en otro lugar de este trabajo– que nos brinda el control sobre las agencias administrativas norteamericanas, donde, desde un enfoque económico, se demuestra empíricamente cómo, en el marco de las relaciones entre principal y agente, una adecuada regulación que establezca un mecanismo de sanciones *ex post* crea los necesarios incentivos *ex ante* que permiten que el agente no rebase el ámbito de discrecionalidad que el sistema normativo le haya otorgado. (vide, a este respecto, MACEY, J., *Organizational Design...*, cit., pp. 7 y ss., y WEINGAST, B./MORÁN, M., *Bureaucratic Discretion...*, cit., pp. 765 y ss.).

⁴⁴⁸ Esta crítica la hemos desarrollado en ORTIZ CALLE, E., *Los Planes...*, cit., pp. 27 y 28. ^

los Planes, debido a los beneficiosos resultados que pueden obtenerse de un adecuado diseño jurídico organizativo de la relación principal-agente.

Pero en cualquier caso, cobra pleno sentido el análisis de la influencia que el régimen jurídico de la AEAT supone en el desarrollo de las funciones de gestión tributaria, en especial de su régimen jurídico-presupuestario. Pues, en efecto, una de las características más sobresalientes del régimen jurídico de la AEAT es, sin duda, su peculiar sistema de financiación y, más concretamente, la transferencia, que según establece la letra b) del apartado cinco del artículo 103 de la Ley 31/1990, procede del «porcentaje de la recaudación que se derive de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria o de otros actos administrativos acordados o dictados por la Agencia, en el ámbito de la gestión tributaria que tiene encomendada». Dicha previsión legal exige, obviamente, una reflexión acerca del significado jurídico de la instrumentalización que del ejercicio de las potestades de gestión ha realizado el legislador a través del sistema de financiación de la AEAT.

Ahora bien, debe admitirse que la aludida instrumentalización, lejos de suponer una excepción en la práctica habitual de cualquier Administración tributaria contemporánea, constituye, en mayor o menor medida, un lugar común dentro de la planificación de las actuaciones administrativas en este sector de la realidad. Porque, efectivamente, los medios limitados con que siempre cuenta la Administración tributaria para ejercitar los mandatos legales fuerzan a aceptar que no en todas y cada una de las ocasiones en que se produce una obligación de contribuir se conseguirá un absoluto cumplimiento de esa obligación, razón por la que nunca se han encontrado totalmente desvinculados los medios presupuestarios del sentido concreto de las actuaciones administrativas de gestión tributaria. Precisamente por ello, desde la perspectiva de la economía financiera, se ha concluido que la elección que plantea a la Administración tributaria la restricción de los recursos se puede sintetizar de la forma siguiente: «si se dispone de una cantidad fija para administrar un sistema fiscal, se puede asignar con el fin de maximizar la recaudación, maximizar la precisión del pago (es decir, minimizar la diferencia entre el impuesto total pagado y el impuesto total debido), o de igualar el nivel de precisión entre los contribuyentes (igualar los índices de evasión y la falta de observación), o se puede adoptar un enfoque ponderado hacia todas estas finalidades»⁴⁵⁰.

Por ello, la novedad que presenta la Ley 31/1990 se encuentra en haber previsto dentro del régimen jurídico de la Administración tributaria un mecanismo

que puede modular en un determinado sentido la relación entre los fines legales y los medios presupuestarios que se ponen a disposición de la organización encargada de realizarlos, explicitando un conflicto al que se enfrentan todas las Administraciones tributarias contemporáneas.

Pues, en efecto, la Ley de Presupuestos fija el porcentaje de participación en la transferencia procedente de la recaudación, pero la cuantía de dicha transferencia es variable, a diferencia de lo que sucede con la transferencia consignada con carácter limitativo en los Presupuestos Generales del Estado; de forma que dependerá del resultado de las actuaciones de la organización, estimadas en términos recaudatorios, la cuantía de dicha transferencia, dado que en la medida que se aumente la recaudación real, los mayores ingresos obtenidos incrementarán de forma automática el importe de la transferencia.

Así, se ha destacado que esta vía de financiación es fundamental para incrementar la eficacia de las actuaciones de la AEAT en la lucha contra el fraude fiscal, porque la AEAT tendrá unos recursos variables en función de los resultados que obtenga y esto, sin duda, servirá de empuje y estímulo a toda la organización; destacándose que sólo generarán créditos para la AEAT los actos dictados por ella misma, excluyéndose, en todo caso, los ingresos tributarios en los que la Administración no intervenga directamente, como ocurre, por ejemplo, con los ingresos procedentes de las autoliquidaciones⁴⁵¹.

Sin embargo, el hecho de relacionar la eficacia de la AEAT, medida en términos de recaudación procedente de actuaciones administrativas, con los fondos que se ponen a su disposición, ha suscitado la alarma en un sector de la doctrina que ha visto en la transferencia procedente del porcentaje de los actos dictados por la AEAT un mecanismo que generará intereses separados y particulares en la AEAT y en todos aquellos que trabajan a su servicio. Pues ese mecanismo convertirá, a juicio de este sector doctrinal, a todos ellos en jueces y parte en sus relaciones con los contribuyentes e impedirá que se cumpla el mandato contenido en el artículo 103.1 CE, según el cual «la Administración pública sirve con objetividad los intereses generales», violándose, de este modo, una garantía esencial del contribuyente⁴⁵².

⁴⁵¹ Así, DELGADO PACHECO, A., *La creación de la Agencia...*, cit., p. 1399; DÍAZ YUBERO, F./MARTÍNEZ GIL, I., *La Agencia Estatal...*, cit., p. 8; GAITEIRO FORTES, J., *Reformas para el mejor funcionamiento...*, cit., p. 163; MOYA HURTADO DE MENDOZA, R.M./WERT ORTEGA, M., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria...*, cit., p. 5; DÍAZ YUBERO, F., *La Agencia Estatal de Administración...*, cit., p. 38.

⁴⁵² En tal sentido, FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, cit., p. 115, autor que afirma categóricamente que «la Agencia Tributaria no debe reclamar para sí mayores derechos que el resto de la Administración ni puede poner en peligro la justicia y la objetividad en la aplicación de los tributos reclamando para sí una participación, directa o indirecta, a todas luces inconstitucional, de las sumas que recaude»; en idénticos términos, FERREIRO LAPATZA, J. J., *Nota sobre la Agencia Estatal...*, cit., p. 402; asimismo, PITA GRANDAL, A. M., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, cit., p. 374, para quien la creación de la AEAT «supone un ataque a las garantías del contribuyente frente a la Administración»; en el mismo sentido, PALOMAR OLMEDA, A., *Consideraciones sobre...*, cit., p. 175; SÁNCHEZ SERRANO, L., *Los españoles, ¿súbditos fiscales?*..., cit., p. 263, donde se puede leer que la preten-

⁴⁵⁰ Cfr. SHoup, *Hacienda Pública*, 1969, p. 573, citado por COSTAS TERRONES, J. C., *Consideraciones en torno de una agencia tributaria única*, cit., p. 63, donde señala el último autor citado que «de lo que no cabe duda es de que la limitación en los medios es una de las características de las Administraciones tributarias españolas, sea estatal, autonómica o local la considerada. La consecuencia inmediata de la limitación es que no todas las obligaciones se ven sometidas a la verificación de su exactitud, lo que origina la existencia tanto de comportamientos evasores entre los contribuyentes como de ingresos que por uno u otro motivo son excesivos con respecto a la obligación».

Pues bien, el análisis jurídico de la relación que el apartado cinco, b), de la Ley 31/1990 ha establecido entre el sistema de financiación de la AEAT y el ejercicio de las potestades de gestión exige, a nuestro juicio, distinguir dos órdenes diferentes de cuestiones: por un lado, desde la perspectiva formal derivada de la posición orgánico-subjetiva de la AEAT dentro del conglomerado organizativo de la Administración pública, debemos precisar qué suerte de imparcialidad es exigible del personal que presta sus servicios en la AEAT, señalando cuáles son las garantías que, desde un punto de vista jurídico constitucional, deben estar presentes en el régimen jurídico de la AEAT, a fin de asegurar la actuación imparcial al servicio de los intereses generales que sanciona el artículo 103, en sus apartados 1 y 3, CE; y, por otro lado, la segunda vertiente del análisis debe realizarse a partir del sentido objetivo que debe guiar las actuaciones de gestión tributaria a la luz del texto constitucional y, de modo especial, de acuerdo con los criterios materiales de justicia contenidos en el artículo 31 de la norma fundamental, precepto donde se encuentra el fundamento de las potestades de comprobación e investigación ⁴⁵³.

A) LAS GARANTÍAS FORMALES DE IMPARCIALIDAD EN LA ACTUACIÓN DE LA AEAT, EXIGIDAS POR LA CONSTITUCIÓN EN CONSIDERACIÓN A SU NATURALEZA JURÍDICA DE ENTE INSTITUCIONAL INTEGRADO EN EL COMPLEJO ORGANIZATIVO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Los recelos que el sistema de financiación de la AEAT ha inspirado en cierto sector de la doctrina por entender que aquél vulnera el deber de objetividad en las

sión del legislador al crear la AEAT es «conducir a una menor efectividad, en el ámbito tributario, del sometimiento pleno de la Administración a la Ley y al Derecho (artículo 103.1 CE). Y ello no es sino otra característica o rasgo de todo poder autoritario: su pretensión de quedar en la medida de lo posible, exento del cumplimiento de la ley (*a legibus solutus*), ley que, sin embargo, se aplicaría, con el máximo rigor, a los sujetos a dicho poder»; igualmente, SALA ARQUER, J. M., «Huida al Derecho Privado y huida del Derecho», en REDA, núm. 75, 1992, p. 405, habla de «gestión interesada» en el caso de la AEAT; BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, y P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria frente al contribuyente...*, cit., p. 119, quienes afirman que el recurso porcentual «genera unos intereses particulares que pueden incidir negativamente sobre la imparcialidad de las liquidaciones tributarias giradas por la Inspección»; igualmente, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *La reforma de la gestión tributaria*, cit., p. 87, opina que la AEAT se convierte en «juez y parte de la delicada función recaudatoria»; por su parte, SORIANO GARCÍA, J. E., *Desregulación, privatización y Derecho Administrativo*, ed. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1993, p. 5, va más allá, y habla de «ejemplo brutal y cínico de burla al Estado de Derecho»; por su parte, AGUALLO AVILÉS, A., *El contribuyente frente...*, op. cit., p. 36, a quien el sistema de financiación de la AEAT permite dudar de que «ejerza una influencia positiva en la «neutralidad del funcionario»; SÁNCHEZ GALIANA, J. A., *Las actuaciones de la Agencia...*, cit., pp. 449 y 450, se permite hablar de «actuación interesada» en el «ejercicio de las facultades discrecionales por la AEAT que se guiarán por un simple afán recaudatorio que se aleja de la objetividad»; finalmente, ARIAS VELASCO, J., «La Agencia Tributaria: un barco a la deriva», en *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1996, donde se afirma rotundamente la inconstitucionalidad de la AEAT «monstruoso engendro» en palabras del autor— por financiarse en función de la recaudación que obtenga.

⁴⁵³ De este modo, nos inspiramos en parte en la distinción entre objetividad e imparcialidad, como derivaciones del principio más genérico de neutralidad de la Administración. Así, la imparcialidad haría alusión a las

actuaciones administrativas de gestión tributaria, como derivación del mandato general de servir a los intereses generales sancionado en el artículo 103.1 CE ⁴⁵⁴, aconsejan reflexionar acerca del contenido y alcance concretos de dicho deber de objetividad para las actuaciones que desarrolla la AEAT en el cumplimiento de sus funciones.

A tal fin, la posición institucional de la AEAT, como ente funcionalmente descentralizado e integrado en la organización de la Administración pública, determina que la objetividad que es exigible constitucionalmente del ejercicio de las potestades administrativas tributarias por la AEAT no sea en absoluto diferente de la que se demanda de cualquier otro ente jurídico administrativo. Se trata, en efecto, de una cuestión que ya ha sido analizada por el Tribunal Constitucional, en la STC 76/1990 (F. J. 8), con ocasión de la polémica suscitada por la asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos, y en la que se sienta la doctrina que afirma rotundamente que la naturaleza de procedimientos administrativos a través de los que se encauzan las potestades tributarias impide que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial sean predicables, por esencia, con igual significado y en la misma medida, de los órganos administrativos de gestión tributaria. Dicho en otros términos, en el ámbito de la personalidad jurídica única de la Administración y con relaciones de jerarquía, no es posible predicar de los órganos administrativos la independencia existente en el ámbito del Poder Judicial, en el que los Jueces, por esencia, deben ser independientes ⁴⁵⁵.

Efectivamente, como señaló el aludido fallo del Tribunal Constitucional, el principio que prohíbe ser Juez y parte en un mismo asunto y el derecho a un proceso con todas las garantías y con Juez imparcial, previsto en el artículo 24.2 CE, no puede ser trasladado al ámbito procedimental de la organización administrativa, ya que, tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como

garantías formales —básicamente, estatuto de los funcionarios y sometimiento a procedimiento— que rodean la actuación de la Administración o, más concretamente, de cada servidor público; por su parte, el contenido de la objetividad vendría constituido por el sentido de las directrices, fines o intereses que deben guiar la actividad administrativa. (Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., pp. 248-251).

⁴⁵⁴ En este sentido, cfr., por todos, FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., página 115.

⁴⁵⁵ Para un desarrollo del argumento contenido en la doctrina constitucional citada, vide ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, ed. Cívitas, Madrid, 1992, pp. 159 y ss. Porque como señala ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas de la Inspección...*, cit., p. 135, «es fundamental diferenciar las bases, los ámbitos, en los que opera cada uno de los principios, puesto que considerar que los esquemas garantistas que operan en sede judicial deben operar en sede procedimental puede imposibilitar la efectividad del procedimiento tributario»; en este orden de ideas, ya advertía RAMALLO MASSANET, J., «Crisis y reforma de la Ley General Tributaria», en *Cuadernos de Actualidad*, HPE, núm. 8, 1990, p. 19, sobre la conveniencia de afrontar la «desprocesualización del procedimiento tributario».

Con razón, y desde una perspectiva general, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., «Los principios constitucionales del procedimiento administrativo», en AA.VV., *Gobierno y Administración en la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 114, ha señalado que «la objetividad de la Administración es, pues, y no puede dejar de ser, un concepto relativo, tanto más cuanto que en el procedimiento administrativo la Administración asume la doble posición de juez y parte».

si se atribuyen ambas a un mismo órgano, el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme al principio de jerarquía; circunstancia que, a diferencia de lo que sucede en los procesos jurisdiccionales, impide una absoluta independencia *ad extra* de los órganos administrativos. El derecho a un proceso con todas las garantías, con Juez independiente e imparcial, es un principio y una garantía que rige en el proceso judicial, sin que quepa extenderlo al ámbito del procedimiento administrativo.

De este modo, el aludido fallo del Tribunal Constitucional, en su Fundamento jurídico 8, señala textualmente que «por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho a un Juez predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías, entre las que se encuentra la independencia e imparcialidad del juzgador, tiene su sede natural en el proceso judicial, razón por la cual carece de sentido la misma medida de imparcialidad e independencia de los órganos administrativos».

Se trata, por consiguiente, de una cuestión que tras la concluyente doctrina sentada en la STC 76/1990 puede darse por definitivamente zanjada, y cuyo origen se encuentra, como ha destacado Arrieta Martínez de Pisón, en la errónea traslación de una controversia histórica bien precisa de la que se quisieron extraer consecuencias de orden general⁴⁵⁶.

Pues, en efecto, como ha destacado el último autor citado, la creencia consistente en que la separación de funciones inspectoras y liquidadoras supone una mayor garantía de objetividad para el contribuyente trae causa del Real Decreto-ley de 22 de octubre de 1926, que trató de salir al paso, precisamente a través de dicha separación, de los abusos protagonizados por los Inspectores, que obtenían un «premio» librado con cargo a las multas que imponían; puesto que debido a la participación de los Inspectores en las multas, que éstos imponían en sus labores de investigación, se produjo un notable incremento de actuaciones que pronto terminó en un abuso de la Inspección por el desmedido interés en descubrir la riqueza oculta y, por tanto, participar del premio a que tenía derecho de forma proporcional a la riqueza descubierta⁴⁵⁷. Así, de una doctrina que se encontraba anclada en un problema coyuntural de orden orgánico o corporativo, se quisieron deducir principios de validez general, al

entender erróneamente que el robustecimiento de las funciones de la Inspección, en perjuicio de las competencias de las Oficinas liquidadoras, debilitaba la posición de independencia del administrado frente al Inspector⁴⁵⁸.

Pues bien, la conveniencia de traer a colación la citada doctrina del Tribunal Constitucional está basada en que de ella es posible deducir que los parámetros de objetividad que, desde un punto de vista orgánico subjetivo, vinculan a la AEAT como organización descentralizada funcionalmente pero estructurada conforme al principio de jerarquía, no son los propios de un órgano judicial, sino los de un ente público estructurado conforme a tal principio; principio de organización presente en la organización jurídica de la AEAT, en primer lugar, por encontrarse integrados en ella una serie de órganos con competencia material coincidente y escalonada por razón del nivel en el seno de una estructura organizativa; y, en segundo lugar, al garantizarse la presencia de un conjunto de poderes que aseguran la prevalencia de la voluntad del órgano de grado superior sobre la del inferior, de modo que aquél pueda en cualquier asunto dirigir y sustituir la actividad del inferior, así como modificar y anular sus decisiones⁴⁵⁹.

Unas notas que están presentes en la AEAT, como lo demuestran, por un lado, la suprema dirección de la organización que atribuye al Presidente de la AEAT el apartado tres, número 2, de la Ley 31/1990, y, de otro, la organización departamental que estructura la organización tanto en lo que concierne a la actuación *ad extra* de la AEAT a través de los Departamentos de Gestión, Inspección y Recaudación que ejercitan las diferentes potestades de gestión tributaria, como, inclusive, por lo que se refiere a las actuaciones *ad intra* de la AEAT, que se desenvuelven a través de Departamentos como el de Control Financiero Interno o el de Recursos Humanos⁴⁶⁰.

Por todo ello cabe concluir que si la asunción de funciones liquidadoras por la Inspección no supuso merma alguna en la garantía de los contribuyentes, la misma posición debe sostenerse cuando se crea un ente funcionalmente descentralizado al que se le atribuyan las competencias de gestión tributaria, puesto que el

tradujo en la separación de funciones garantizando al contribuyente frente a la discrecionalidad de los Inspectores. Pero la separación de funciones no es en sí misma una mayor garantía para el contribuyente; lo fue para el de 1926 con unas circunstancias determinadas, pero no lo es siempre y en todo caso ante cualquier contribuyente. En otras palabras, la separación de funciones inspectoras-liquidadoras no garantiza mejor los derechos del contribuyente, aunque sí lo hizo en un momento determinado. La herencia recibida es, sin embargo, la tesis contraria».

⁴⁵⁸ En este sentido, vide FERREIRO LAPATZA, J. J., «Funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos», en *REDF*, núm. 11, 1976, pp. 431 y ss.

⁴⁵⁹ En efecto, esos son los dos requisitos que aseguran el principio de jerarquía dentro de una organización. Así lo ha entendido la jurisprudencia contencioso-administrativa, que ha analizado BEATO ESPEJO, M., *Criterios jurisprudenciales sobre el principio de jerarquía*..., cit., pp. 265 y ss.; e igualmente la doctrina, vide, en tal sentido, PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, t. II, «Organización y empleo público», cit., p. 23.

⁴⁶⁰ La organización interna de los Departamentos de la AEAT se encuentra regulada en la Orden ministerial de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la AEAT; disposición que fue parcialmente modificada por la Orden ministerial de 10 de julio de 1997, por la que se modifica la estructura de los Servicios Centrales de la AEAT.

⁴⁵⁶ Vide ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas*..., cit., pp. 81 y ss.

⁴⁵⁷ Como ha señalado ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas de la Inspección*..., cit., pp. 81 y 82, «por un problema puramente orgánico, de superioridad y abusos de la Inspección por la participación en las multas impuestas por ellos, se repartieron las funciones y competencias entre dos órganos. El lastre sufrido durante décadas es, sin duda, producto de una traducción incompleta de aquellas circunstancias históricas. No es cierto que la separación entre funciones liquidadoras e inspectoras garantice más eficazmente los derechos del contribuyente. La separación de funciones se hizo para solucionar un problema determinado y en un momento histórico determinado, porque lo cierto es que las garantías del contribuyente estaban mermadas por los abusos de los Inspectores, y ello se

contribuyente se relacionará en todo caso con un ente integrado en el complejo organizativo unitario de la Administración pública, estructurado básicamente conforme al principio de jerarquía. En definitiva, la creación de la AEAT no supone más que una expresión de la libertad de configuración organizativa de la que está investido el legislador, que se ha expresado en la concentración de las funciones tributarias en un ente institucional, como solución organizativa que puede permitir a la Administración tributaria realizar más eficazmente las funciones que el ordenamiento exige de la Administración Tributaria, pero que, desde la perspectiva de las garantías individuales, no altera el estatuto jurídico del contribuyente.

Y es que, ciertamente, con la creación de la AEAT el legislador, en consonancia con otros fenómenos de descentralización funcional, se ha limitado a concentrar en un ente autónomo una serie de competencias que antes residían en órganos diversos de la Administración General del Estado. Por medio de dicha concentración, se ha quebrado el tradicional esquema organizativo de la Administración tributaria española, que ha estado integrada en una realidad organizativa más extensa, que podríamos denominar Administración de la Hacienda Pública; un complejo organizativo cuya desconcentración operativa tenía lugar a través de las Delegaciones de Hacienda, que ostentaban, junto a las tradicionales funciones de gestión tributaria, distintas funciones no tributarias como las relativas a las actuaciones de los órganos de intervención, a la gestión de las clases pasivas o del Patrimonio del Estado o a las tareas vinculadas con pagos presupuestarios o gestión de la lotería pública⁴⁶¹.

En este determinado contexto, la AEAT representa, en definitiva, un típico fenómeno de descentralización funcional por el que se asignan al nuevo ente las tareas exclusivamente tributarias y se termina con una situación en la que las Delegaciones de Hacienda realizaban funciones ajenas a la gestión de los tributos. De forma que de una concepción de las Delegaciones de Hacienda como representaciones del Departamento en las que se encuadraban actuaciones de muy distinta naturaleza en la gestión financiera del Estado, se pasa a unos órganos de la AEAT centrados exclusivamente en las funciones tributarias que les están encomendadas. En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.º del Real Decreto 1848/1991, de 30 de diciembre, de modificación parcial de la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda, las Dele-

gaciones Provinciales de Economía y Hacienda se constituyen en las sucesoras de las Delegaciones de Hacienda, en aquellas materias que el artículo 103 de la Ley 30/1990 no atribuye a la AEAT y que con anterioridad eran desempeñadas por las Delegaciones de Hacienda⁴⁶². En coherencia con estos preceptos, el artículo 103 de la Ley 31/1990 dota a la AEAT de los resortes jurídicos precisos para llevar a cabo tanto la contratación de personal como la gestión de sus recursos materiales a través de la ejecución de su presupuesto⁴⁶³.

¡ Pero la concentración de dichas funciones en un ente institucional no altera, en definitiva, las exigencias de objetividad que sujetan la actuación de la Administración pública, pues el contribuyente sigue estando situado, como creemos haber demostrado, frente a un ente público estructurado conforme al principio de jerarquía. Esta constatación no significa, lógicamente, que la creación de un ente funcionalmente descentralizado sea la única opción válida de política legislativa, sino simplemente una opción más, en la que se manifiesta la amplísima libertad de configuración organizativa de la que está investido el legislador.

Ahora bien, la posición institucional de la AEAT exige que sus actuaciones se rodeen de una serie de garantías de índole formal, sancionadas por la Constitución, en orden a asegurar que dichas actuaciones se atengan al principio de legalidad y sirvan con objetividad a los intereses generales. Y estas exigencias se encuentran, a nuestro juicio, perfectamente satisfechas a través de dos aspectos fundamentales del régimen jurídico de la AEAT: en primer lugar, el régimen estatutario al que se encuentra sometido el personal de la AEAT que realiza funciones públicas, singularmente el personal inspector, garantiza la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones, cumpliendo de este modo el mandato contenido en el artículo 103.3 CE; y en segundo lugar, el artículo 103 de la Ley 31/1990 garantiza el sometimiento a procedimiento administrativo de las funciones públicas desempeñadas por la AEAT, por medio del establecimiento de un conjunto de reglas de comportamiento tendentes a asegurar el correcto uso de las potestades administrativas de las que es titular la AEAT, en plena sintonía con la funcionalidad del procedimiento administrativo prevista en el artículo 105, c), de la Constitución⁴⁶⁴.

⁴⁶² Vide, sobre ello, DELGADO PACHECO, A., *La gestión de los tributos en el marco de la nueva Agencia...*, cit., pp. 14 y ss.

⁴⁶³ Sobre las consecuencias prácticas, traducidas en una agilización de la gestión que ello supone, vide, GAITEIRO FORTES, J., «La Administración Tributaria en el marco de la organización de la Administración pública», *Cuadernos de Formación de la Inspección de los Tributos*, núm. 16, 1991, pp. 25 y ss.

⁴⁶⁴ Precisamente, SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, cit., p. 251, entiende que los principios de objetividad e imparcialidad sancionados por la Constitución operan a través del régimen estatutario de los funcionarios públicos y de la satisfacción de la funcionalidad básica del procedimiento administrativo, que la ley debe regular y al cual ha de acomodarse la actuación administrativa.

⁴⁶¹ Sobre la necesidad de descentralizar las funciones de gestión tributaria en un ente público, vide, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Informe sobre la reforma...*, cit., pp. 162 y ss.; en esta línea vide DÍAZ YUBERO, F./MARTÍNEZ GIL, I., *La Agencia Estatal...*, cit., pp. 2 y ss.; DELGADO PACHECO, A., *La creación de la Agencia...*, cit., pp. 1392 y ss.; GAITEIRO FORTES, J., *Reformas para el mejor funcionamiento...*, cit., páginas 156 y ss.; MURRIA ARNAU, J., «La agencia estatal de administración tributaria», en *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, Palau 14, mayo/agosto 1992, pp. 149 y ss.; MOYA HURTADO DE MENDOZA, R. M./WERT ORTEGA, M., *La Agencia Estatal de Administración...*, cit., pp. 1 y ss.; DÍAZ YUBERO, F., *La Agencia Estatal...*, cit., pp. 33 y ss.

Así, por lo que se refiere al régimen al que se sujeta el personal de la AEAT, debemos recordar la previsión contenida en el apartado cuatro, número 1, del artículo 103 de la Ley 31/1990, que establece el sometimiento del «personal funcionario y laboral a la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Reforma de la Función Pública, y en el caso del personal funcionario a las demás leyes que regulan el régimen estatutario de los funcionarios públicos, excepto en los supuestos especialmente previstos en esta Ley».

Por consiguiente, la Ley 31/1990 admite, como ya hemos destacado ⁴⁶⁵, un doble estatuto –funcionario y laboral– del personal que en ella preste sus servicios. Esta situación fue legitimada, como es sabido, por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 99/1987 (F. J. 6) con ocasión del enjuiciamiento de la constitucionalidad de la Ley de Medidas de la Función Pública de 2 de agosto de 1984. En efecto, de acuerdo con la doctrina de dicha Sentencia, «se trata de regímenes jurídicos distintos aplicables a situaciones diferentes, es decir, uno estatutario y otro laboral, puesto que no son los mismos los derechos y deberes de uno y otro personal y es razonable esa distinción, ya que, como se dijo en la Sentencia 57/1982, la igualdad de trato de funcionarios y trabajadores no se infiere de la Constitución, y de ello es prueba la también distinta regulación y previsión constitucional, cuyo artículo 35 remite al Estatuto de Trabajadores y el artículo 103.3 al Estatuto de los Funcionarios, lo que justifica las regulaciones diferenciadas, que no parecen irrazonables. Si la distinción entre ambos regímenes es una opción constitucionalmente lícita del legislador, también lo será la diferencia en los elementos configuradores de los mismos, no justificando por ello la sospecha de arbitrariedad».

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, a juicio de cierto sector doctrinal, no precisa cuáles son las funciones que deben ser necesariamente realizadas por funcionarios públicos y aquellas otras que pueden prestarse por personal laboral, que no se encuentra sometido, en consecuencia, al régimen estatutario de los funcionarios públicos. Esta ausencia de concreción, con todo, no es atribuible al Tribunal, el cual, si no aborda frontalmente esta cuestión, es porque tampoco lo hicieron los recurrentes ⁴⁶⁶. El recurso se limitó, por tanto, a analizar el contenido de la reserva de ley prevista en el artículo 103.3 CE; análisis del que se derivó la

inconstitucionalidad de la primitiva redacción del artículo 15 de la Ley 30/1984, porque no garantizaba una efectiva sujeción de los órganos administrativos a la hora de decidir qué puestos concretos de trabajo pueden ser cubiertos por quienes no posean la condición de funcionario. Tras este pronunciamiento del Tribunal Constitucional, el legislador se vio obligado, consecuentemente, a concretar en el citado artículo 15 los puestos de trabajo que podían ser cubiertos por personal laboral, que quedaría en esencia relegado a cubrir puestos de naturaleza no permanente o instrumental ⁴⁶⁷.

Con todo, dicho precepto no ha despejado para un sector de la doctrina administrativista las dudas acerca de los límites constitucionales a la laboralización de la función pública, habida cuenta de la inconcreción del último precepto citado y de la ausencia de una doctrina clara del Tribunal Constitucional en cuanto a la naturaleza de las funciones que deben necesariamente ser cubiertas por personal funcionario. Este interrogante ciertamente requiere una respuesta precisa, pues parece que si del ejercicio de ciertas funciones administrativas se derivan consecuencias en el estatuto jurídico del ciudadano, que incluso pueden afectar a derechos fundamentales, es razonable entender que el artículo 103.3 CE reclama su ejercicio por un personal sometido a un régimen estatutario que incorpore fundamentales garantías de objetividad, imparcialidad e independencia en el ejercicio de la función; un régimen, en fin, que garantice la imparcialidad de cada servidor público en el desempeño de las funciones públicas, que sanciona el artículo 103.3 CE ⁴⁶⁸.

Pues bien, creemos que el artículo 103 de la Ley 31/1990 y su normativa de desarrollo afrontan directamente y sin ambigüedades esta importante cuestión, asegurando que sólo el personal funcionario realice funciones que supongan ejer-

⁴⁶⁵ Vide epígrafe II.B) del capítulo primero de este trabajo.

⁴⁶⁶ Así, PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, t. II, «Organización y empleo público», cit., página 406, quien señala que si el Tribunal Constitucional no entra a enjuiciar la constitucionalidad de la aplicación de un régimen jurídico doble, laboral y de función pública en una misma organización, se debe a que el Grupo Popular no abordó esta cuestión en su recurso. Pese a ello, según PARADA, el Tribunal Constitucional admite implícitamente la dualidad de regímenes, al establecer que la aplicación del Derecho Laboral a parte de los empleados de la Administración no origina una discriminación arbitraria en los derechos de los funcionarios y se hace con el argumento, para este autor puramente formal y que envuelve una petición de principio, de que ambos regímenes, funcionario y laboral, se encuentren plenamente diferenciados en la Constitución.

⁴⁶⁷ Y así el artículo 15 de la Ley 23/1988, de 28 de julio, de Modificación de la Ley de Medidas para la Reforma de la Función Pública, señala que «con carácter general los puestos de trabajo de la Administración del Estado y de sus organismos autónomos, así como los de las entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social serán desempeñados por funcionarios públicos». No obstante dicho precepto admite que puedan ser desempeñados por personal laboral: «a) los puestos de naturaleza no permanente y aquellos cuyas actividades se dirijan a satisfacer necesidades de carácter periódico y discontinuo; b) los puestos cuyas actividades sean propias de oficios, así como los de vigilancia, custodia, porteo y otros análogos; c) los puestos de carácter instrumental correspondientes a las áreas de mantenimiento y conservación de edificios, equipos e instalaciones, artes gráficas, encuestas, protección civil y comunicación social, así como los puestos de las áreas de expresión artística y los vinculados directamente a su desarrollo, servicios sociales y protección de menores; d) los puestos correspondientes a áreas de actividades que requieran conocimientos técnicos especializados cuando no existan Cuerpos o Escalas de funcionarios cuyos miembros tengan la preparación específica necesaria para su desempeño, y e) los puestos de trabajo en el extranjero con funciones administrativas de trámite y colaboración y auxiliares que comporten el manejo de máquinas, archivo y similares».

⁴⁶⁸ Cfr., SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, cit., pp. 249 y ss.; también PARADA VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, pp. 406-409, que manifiesta su preocupación sobre los peligros de instrumentalización política del funcionamiento que representa una excesiva laboralización del personal que presta sus servicios a la Administración.

cicio de autoridad. Esta conclusión se desprende tanto del ya citado apartado cuatro, número 1, del repetido artículo 103, al someter al personal funcionario de la AEAT al régimen estatutario del resto de los funcionarios públicos, como de la recepción que del RGI efectúa el apartado dos de la misma Ley.

En efecto, según ya notamos, el artículo 5 RGI establece que «las actuaciones derivadas de las funciones señaladas en el artículo 2 de este Reglamento –relativo a las funciones de comprobación, investigación y liquidación– se realizarán por los funcionarios que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo de los órganos con competencia para la inspección de los tributos». Asimismo, de acuerdo con lo prescrito en el apartado tercero del citado artículo 5, «sólo los funcionarios que ocupen los puestos de trabajo que supongan el desempeño de funciones propias de la inspección de los tributos, desde la toma de posesión en los mismos, estarán investidos de los correspondientes derechos, prerrogativas y consideraciones y quedarán sujetos tanto a los deberes inherentes al ejercicio y dignidad de la función pública como a los propios de su específica condición».

En desarrollo del último precepto citado, el apartado nueve de la Resolución de 24 de marzo de 1992, del Presidente de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, dispone que «Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado sexto del artículo 7.º del Reglamento General de la Inspección de los Tributos –relativo al deber de secreto y sigilo de todo el personal en órganos o dependencias con competencias inspectoras– sólo los funcionarios públicos que desempeñen los puestos de trabajo a que se refieren los apartados uno, 2, ocho y doce de esta Resolución tendrán las facultades propias de la Inspección de los Tributos a los efectos de realizar las actuaciones inspectoras, documentar sus resultados y dictar las liquidaciones u otros actos administrativos que procedan, según las tareas propias de cada puesto de trabajo». Ello equivale a reservar a los funcionarios públicos, en fin, cualquier expresión de ejercicio de autoridad, quedando los Agentes Tributarios de la Hacienda Pública para tareas meramente preparatorias o de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria, de acuerdo con lo que establece el apartado ocho de la última Resolución citada.

Además, interesa subrayar que la citada Resolución del Presidente de la AEAT, de atribución de funciones a la Inspección de los Tributos, supone un freno a la laboralización de las funciones de gestión tributaria, al establecer en su disposición transitoria catorce que los Agentes de la Hacienda Pública, creados por la Ley 37/1988 dentro del Cuerpo General Administrativo de la Administración del Estado, están destinados a absorber a los actuales Agentes tributarios.

En definitiva, el estatuto funcional al que se encuentra sometido el personal inspector expresa la intención del legislador de mantener la superioridad de las razones de orden técnico-jurídico sobre las de cualquier otro tipo en la aplicación de las leyes tributarias. De ahí que la garantía personal de que goza el funcionario de aseguramiento de su puesto de trabajo, siempre que cumpla sus deberes de oficio, no es sino el reflejo de la necesidad de autonomía e independencia que requiere una actuación administrativa sometida a la legalidad. Porque sólo a través de la primacía de la racionalidad jurídica se asegura la presencia de la independencia como sustrato fundamental del modelo organizativo de la Administración pública, debido a la premisa especialísima de que la voluntad administrativa está condicionada al marco diseñado por el principio de legalidad, tal y como la Constitución quiere, al establecer en su artículo 103.3, que la ley que regule el estatuto de los funcionarios públicos debe garantizar la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones⁴⁶⁹. Un deber de neutralidad e independencia cuya vulneración constituye, de acuerdo con lo que establece el artículo 76 de la Ley de Funcionarios Civiles del Estado, una infracción disciplinaria que puede acarrear incluso la separación del servicio.

Y junto a la fundamental garantía de aseguramiento del puesto de trabajo, deben añadirse otras que revisten especial importancia en el ámbito tributario, tales como el deber de informar a los interesados con motivo de las actuaciones inspectoras acerca de sus derechos y deberes tributarios y de la conducta que deben seguir en sus relaciones con la Administración, prevista en el artículo 7 RGI. E igualmente la garantía contenida en el mismo precepto citado, que regula el contenido de los deberes de secreto y sigilo que, reiterada en el apartado cuatro, número 8, del artículo 103 de la Ley 31/1990, deben observar los funcionarios de la Inspección de los Tributos en el cumplimiento de su función respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo; deberes cuyo incumplimiento puede producir responsabilidades administrativas e incluso las penales previstas en los artículos 367 y 368 del Código Penal⁴⁷⁰. Y finalmente debemos mencionar las técnicas de abstención y recusación contempladas en los artículos 28 y 29 LRJAP y PAC, que garantizan el mínimo de imparcialidad exigible de los agentes que actúan en nombre de la autoridad pública.

⁴⁶⁹ Cfr. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Los principios constitucionales...*, cit., pp. 113 y ss.; SANTA-MARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, cit., pp. 249 y ss.; también, BREWER-CARIAS, A. R., *Principios del procedimiento administrativo*, ed. Cívitas, Madrid, 1990, pp. 156 y ss.; LÓPEZ MENUDO, F., «Los principios generales del procedimiento administrativo», en RAP, núm. 129, 1992, pp. 51 y 52; en tal sentido, y como recuerda ORTEGA ÁLVAREZ, L., *La función pública*, en PAREJO ALFONSO/JIMÉNEZ-BLANCO/ORTEGA ÁLVAREZ, «Manual de Derecho Administrativo», cit., pp. 504 y 505, el principio de imparcialidad pretende, entre otros fines, impedir que los funcionarios vulneren el principio de legalidad y dotar al funcionario de un ámbito de independencia frente a presiones corporativas.

⁴⁷⁰ Sobre el contenido de los deberes de secreto y sigilo, vide DELGADO PACHECO, A., *Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus funciones*, cit., pp. 211 y ss.

Además, el estatuto funcional del personal inspector no se encuentra en absoluto afectado por las excepciones que el artículo 103 de la Ley 31/1990 introduce, como vimos ⁴⁷¹, en el régimen de personal de la AEAT, respecto de la Ley 30/1984. Pues la circunstancia de que sean órganos de la AEAT, y no del Ministerio de Economía y Hacienda o del Ministerio para las Administraciones Públicas, los que elaboren y aprueben su propia oferta de empleo público, o el hecho de que aquellos órganos tengan capacidad para convocar pruebas de acceso de personal funcionario y de contratación de personal laboral ⁴⁷², en absoluto afectan a las obligaciones estatutarias que incumben al personal inspector en sus relaciones con los obligados tributarios.

Y la circunstancia de que el Presidente de la AEAT, por otro lado, tenga capacidad para la fijación de las retribuciones del personal tampoco altera, a nuestro juicio, las garantías de los obligados tributarios frente a las actuaciones que desarrollen los órganos inspectores ⁴⁷³. Dicha conclusión se mantiene pese a que entre tales retribuciones, que habrán de ajustarse a lo que establezcan cada año las Leyes anuales de Presupuestos –de acuerdo con lo que dispone el apartado cuatro, número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990–, se encuentre el complemento de productividad que, regulado en el artículo 23 de la Ley 30/1984, está destinado a retribuir el especial rendimiento, la actividad extraordinaria y el interés o iniciativa con que el funcionario desempeñe su trabajo y cuya cuantía global no podrá exceder de un porcentaje sobre los costes totales de personal de cada programa y de cada órgano que se determinará en la Ley de Presupuestos.

En efecto, los diferentes conceptos que integran las retribuciones del personal inspector al servicio de la AEAT, entre los que se encuentra el complemento de productividad, se desenvuelven dentro del marco de la relación de servicios que vincula al ente público con los Inspectores, pero no incide en absoluto sobre el *status* orgánico de los mismos. Pues cualquier miembro del personal inspector, por su calidad de funcionario público y con absoluta independencia de la cuantía del complemento de productividad que le corresponda, se encuentra sometido, entre otros, al deber de imparcialidad y al resto de las garantías anteriormente enumeradas en orden a una actuación respetuosa con el principio de legalidad.

⁴⁷¹ En el epígrafe II.B) del capítulo primero de este trabajo.

⁴⁷² Sobre estas cuestiones, que exceden sobradamente el objeto de nuestro trabajo, vide CARRASCO CANALS, C., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria: una regulación funcional atípica*, cit., pp. 177 y ss.; ARROYO YANES, L., *La Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la reforma...*, cit., en PÉREZ MORENO, A. (Dir.), *Administración Instrumental...*, t. I, cit., pp. 201 y ss.

⁴⁷³ Frente a lo que sostiene FERREIRO LAPATZA, J. J., *Nota sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, cit., p. 403, que afirma que la mayor libertad de acción que tiene la AEAT para fijar las retribuciones de su personal puede generar unos intereses particulares en los órganos administrativos que colisionen con el interés general que la función tributaria incorpora.

Y es que, como ha destacado Ortega Álvarez, es preciso diferenciar entre la relación orgánica del personal funcionario, que debe estar marcada por el carácter estatutario que sujeta la actuación de los funcionarios para la consecución del interés público, de la concreta relación de servicios que vincula a esos funcionarios con la Administración pública ⁴⁷⁴; de forma que el legislador puede juzgar acerca de la conveniencia de que en la relación de servicios entren en juego diversas consideraciones de tipo contractual, ligadas a las relaciones existentes entre la situación de privilegio que determinado personal por su especial cualificación puede ocupar en la sociedad y una Administración a la que no es posible concebir por más tiempo como una realidad aislada de esa sociedad ⁴⁷⁵.

⁴⁷⁴ Cfr. ORTEGA ÁLVAREZ, L., *La función pública*, en PAREJO ALFONSO/JIMÉNEZ BLANCO/ORTEGA ÁLVAREZ, *Manual de Derecho Administrativo*, op. cit., pp. 503 y 504.

⁴⁷⁵ En la Memoria de la Administración Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1990, pueden encontrarse interesantes referencias y estudios comparativos acerca del incremento continuo de las excedencias voluntarias al sector privado experimentadas por los funcionarios integrantes del Cuerpo de Inspección Financiera y Tributaria entre los años 1987 y 1990; también da cuenta de esta situación CASTILLO LÓPEZ, J. M., *El fraude fiscal en España*, ed. Comares, Granada, 1994, pp. 137 y ss., que califica como especialmente preocupante el abandono del Ministerio de Hacienda y traslado al sector privado de altos funcionarios, a pesar de ser los que tienen una retribución más alta. En efecto, según indica este autor, uno de los lastres con los que se encuentra la lucha contra el fraude fiscal es la baja eficacia de la Inspección de Hacienda, por la existencia de restricciones institucionales que dificultan el traslado a la actuación inspectora de una serie de pautas de la esfera privada que, a buen seguro, redundarían en una mejora neta de su eficacia.

En este sentido, acertadamente destaca MORENA Y DE LA MORENA, L. de la., *Análisis factorial de la organización: el fin*, cit., pp. 38 y 39, que «la estabilidad y el progreso de una organización dependerán, no poco, del grado de ajuste o de tensión que se dé entre los fines objetivos de la organización (*fines operis*) y los fines subjetivos de sus componentes (*fines operantis*); muy sugerentes resultan, asimismo, las reflexiones de NIETO, A., «Reforma administrativa y modernización de la Administración pública: ¿un problema pendiente?», en *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 23, enero-abril 1989, pp. 133 y 134, acerca de las imbricaciones entre la sociedad capitalista y el mismo Estado que ha quedado integrado en su seno o, si se quiere, al hecho de que la sociedad se haya insertado en la estructura estatal, estableciendo un complejo superestructural, que suele denominarse «Estado corporativo» y que se rige también por una inspiración única, en la que sólo formalmente se distingue entre lo público y lo privado. Negar esto, señala el autor citado, sería negar la evidencia y hasta la propia naturaleza y existencia de tal realidad y obrar como si no existiese. Todo esto significa, por tanto, que las Administraciones públicas han de adaptarse a esta realidad y comprender que no se trata ya sólo de unas relaciones de interpenetración o coordinación entre sociedad y Estado sino de un fondo común. Porque podrá estarse de acuerdo, o no, con esta realidad, pero lo que resulta ingenuo es negar la existencia de tal realidad y obrar como si no existiese.

Y por lo que se refiere a la adaptación del estamento burocrático a esta realidad, señala NIETO que «mal haría la Administración en no aceptar la nueva situación y pasar por alto estas transformaciones. Su cicatería retributiva cuesta muy cara. En tales circunstancias no cabe a la Administración otra salida que la de adaptarse a los tiempos y aceptar las cosas como son. Ya no bastan el sueldo y la disciplina para motivar a los funcionarios: hay que inventar nuevos estímulos. No hay ningún campo en el que sea tan urgente como en éste la modernización. Al cabo de muchos ensayos y fracasos, en el extranjero han creído encontrar la piedra filosofal en la llamada «cultura administrativa», que no es un simple vocablo sino que se articula en manifestaciones muy concretas, aunque todavía se apliquen con titubeos y su bondad no se haya confirmado del todo. Pero, a falta de otras soluciones, las Administraciones públicas españolas debieran seguir muy atentamente este proceso. Porque lo que es claro es que con la Función Pública actual no hay Administración eficaz posible; y sin una Administración pública mínimamente eficaz, no hay Estado digno de tal nombre; y sin Estado –al menos en el momento histórico en que nos encontramos– no hay sistema social internamente viable ni europeamente homologable».

Pero es que, además, como ya ha sido destacado por la doctrina⁴⁷⁶, la AEAT no recurre a los esquemas clásicos de participación de los inspectores en la recaudación, pues lo que se establece en la norma creadora de la AEAT es la financiación de todos los programas de gasto de la AEAT a través de créditos aprobados por la Ley anual de Presupuestos. En efecto, la integración del Presupuesto de la AEAT en los Presupuestos Generales del Estado y la recepción plena que el apartado uno, número 3, del artículo 103 de la Ley 30/1990 efectúa del principio de unidad presupuestaria⁴⁷⁷, hacen que cualquier tipo de modificación en la cuantía o en el destino de las partidas inicialmente aprobadas por las Cortes Generales se realice, bien en la medida en que lo permita la Ley anual de Presupuestos o bien, supletoriamente, ateniéndose a las prescripciones de la Ley General Presupuestaria.

Y es preciso destacar estas previsiones porque, frente al fenómeno de las Cajas especiales, de las que constituyen referencias históricas en el ámbito de la Administración tributaria el «Fondo para partícipes en multas» y la «Caja Central de la Inspección»⁴⁷⁸, y cuya finalidad era retribuir a los miembros de determinados Cuerpos de funcionarios de elite a través de una participación en determinados fondos provenientes de exacciones o sanciones que no se integraban en el Tesoro público con el fin de completar sus remuneraciones presupuestarias, tanto las retribuciones básicas como las complementarias del personal que presta sus servicios en la AEAT se ajustan a las previsiones que cada año realice la Ley anual de Presupuestos.

En efecto, no pueden soslayarse las consecuencias que también para la determinación de las retribuciones del personal de la AEAT se derivan de la recepción por el artículo 103 de la Ley 31/1990 del principio de unidad presupuestaria en su vertiente de caja única, en cuanto al mantenimiento del sentido funcional del Tesoro público. Porque la AEAT, al no hacer en ningún momento suyos los recursos que administra, refuerza la idea de control de todas las atenciones a las que destine aquéllos. Y desde el momento en que todos los recursos gestionados por la AEAT alimentan el Tesoro Público, las normas y principios que determinan el régimen jurídico temporal de gestión, empleo y contabilidad de los caudales públicos son plenamente aplicables⁴⁷⁹. Sin perjuicio, además, de

los pertinentes controles que sobre la aplicación de las atenciones presupuestarias destinadas a retribuir al personal de la AEAT puedan efectuar tanto la Intervención General del Estado como los órganos de control externo que supervisan la actividad financiera de la AEAT.

Así, por lo que se refiere a ese especial rendimiento que pretende retribuirse a través del complemento de productividad, conviene recordar que puede valorarse en función del grado de consecución de cada programa de gasto, pudiéndose nutrir, asimismo de los incrementos automáticos que experimente la cuantía global del Presupuesto de la AEAT con ocasión de un aumento en los ingresos inicialmente previstos en la Ley anual de Presupuestos por razón del porcentaje de recaudación derivada de actos de liquidación⁴⁸⁰. De ahí que el responsable de gestión de cada programa de gasto de la AEAT determinará, dentro de las correspondientes dotaciones presupuestarias y de acuerdo con la normativa establecida en la Ley de Presupuestos, la cuantía individual que corresponda, en su caso, a cada funcionario.

En definitiva, siempre deberán ser las Leyes de Presupuestos las que fijen con escrupuloso respeto de los componentes retributivos básicos estatutarios comunes para todos los funcionarios civiles, la cuantía que para cada concepto retributivo habrán de percibirse en la AEAT, determinando, asimismo, el margen de discrecionalidad que disponen las autoridades rectoras de esa Entidad para la asignación de las retribuciones no regladas, entre las que se encuentra el complemento de productividad⁴⁸¹.

perjuicio, según establece el apartado tres del artículo 21 de la citada Ley, de «las adecuaciones retributivas que con carácter singular y excepcional resulten imprescindibles por el contenido de los puestos de trabajo, por la variación del número de efectivos asignados a cada programa o por el grado de consecución de los objetivos fijados al mismo, siempre con estricto cumplimiento de los artículos 23 y 24 de la Ley 30/1984, de Medidas para la Reforma de la Función Pública» (la cursiva es nuestra).

⁴⁸⁰ Significativamente, y como ejemplo, citemos el artículo 22. uno, b), de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, dispone que el conjunto de las distribuciones complementarias, entre las que se encuentra el complemento de productividad, no experimentarán variación con respecto a las del ejercicio de 1993, «sin perjuicio de las modificaciones que se deriven de la variación del número de efectivos asignados a cada programa, del grado de consecución de los objetivos fijados para el mismo, y del resultado individual de su aplicación».

⁴⁸¹ Cfr., en tal sentido, ARROYO YANES, L. M., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria...*, cit., en PÉREZ MORENO, A. (dir.), «La Administración instrumental...», cit., p. 219.

La distribución del complemento de productividad, como forma de considerar los incentivos del personal de la AEAT, vincula su distribución en función de los objetivos generales que se aprueben cada año para la AEAT. El procedimiento para alcanzar esta finalidad consiste en asignar un número de puntos a cada equipo o unidad de inspección «como centro primario de unidad de resultados» (como se describe en AGENCIA TRIBUTARIA., *Proyecto de distribución del complemento de productividad*, enero de 1993, citado por COSTAS TERRONES, J. C., *Consideraciones en torno de una agencia...*, cit., p. 68) para posteriormente atribuir a cada miembro un resultado individual con criterios subjetivos del Jefe de Equipo o Unidad en razón de su contribución al resultado del equipo o unidad. Entre los objetivos presupuestados se hallan el número de contribuyentes, la deuda tributaria y otros objetivos complementarios.

Problema distinto es, como ha notado ARROYO YANES, L. M., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, en PÉREZ MORENO, A. (dir.), «La Administración instrumental...», t. I., cit., p. 219, encontrar una serie de criterios no disfuncionales ligados a la productividad; porque, como recuerda COSTAS TERRONES, J., *op. ult. cit.*, p. 25, nos podemos encontrar con «grados de subjetividad importante» en la asignación del complemento de productividad.

⁴⁷⁶ Cfr. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas...*, cit., p. 147.

⁴⁷⁷ Sobre el principio de unidad presupuestaria, vide RODRÍGUEZ BEREJO, A., *La Ley de Presupuestos...*, cit., en AA.VV., «Hacienda...», cit., pp. 197 y ss.; SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, t. I., vol. 2.º, cit., pp. 400 y ss.

⁴⁷⁸ Como ha notado ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas...*, cit., p. 78, el «Fondo para partícipes en multas», por el que se daba el «premio» al personal inspector librado con cargo a la multa, fue suprimido por el Real Decreto-ley de 22 de octubre de 1926 y reemplazado por la «Caja Central de la Inspección», en la que el premio era girado sobre las cuotas ingresadas para su gestión y de éstas detraído.

⁴⁷⁹ Así, a mero título de ejemplo, podemos citar los artículos 21 y 25 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, preceptos encuadrados dentro del título III –titulado «De los gastos de personal»–, prescriben el límite de las retribuciones íntegras del personal al servicio del sector público, sin

Por último, la sujeción de las actuaciones administrativas de aplicación efectiva del sistema tributario por parte de la AEAT a los correspondientes procedimientos administrativos, como serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin, constituye, obviamente, la más importante garantía con que cuenta el contribuyente para asegurar del ente público una actuación objetiva al servicio de los intereses generales⁴⁸². Pues, como es de sobra conocido, la institución del procedimiento administrativo pretende, junto a la pronta y eficaz satisfacción del interés general, asegurar al administrado la sujeción de la actuación administrativa al principio de legalidad, en tanto que supone que la actividad de la Administración tiene que canalizarse obligadamente a través de unos cauces determinados como requisito mínimo para que pueda ser calificada de actividad legítima. Dicho en otros términos, el procedimiento asegura «a priori» al administrado la existencia de un *iter* donde se regulan una serie de actos que, partiendo de una manifestación jurídica situada en un plano superior —una norma— producen una manifestación jurídica en un plano inferior, concretada en un acto singular no normativo⁴⁸³.

Ahora bien, el protagonismo alcanzado por el aspecto discrecional, y por tanto decisonal, en la configuración jurídica de los procedimientos tributarios en masa, exige examinar en qué medida el régimen jurídico presupuestario de la AEAT afecta al contenido objetivo de las actuaciones que anteriormente hemos denominado de control global de cumplimiento por los contribuyentes de sus obligaciones de autoliquidación. Este análisis exige abordar problemas que exceden los aspectos formales que acaban de ser examinados, y que se encuentran estrechamente conectados con los problemas de índole material que suscita el artículo 103 de la Ley 30/1990: a saber, las relaciones entre el interés recaudatorio alentado por el sistema de financiación de la AEAT y el elemento teleológico o finalista de las potestades inspectoras, cuyo fundamento se encuentra en el artículo 31 CE.

⁴⁸² Así, RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, cit., p. 290, señala que «la adopción del esquema procedimental como forma típica del ejercicio de la función pública y la expansión de la tutela jurisdiccional respecto de los actos administrativos, constituyen las dos vías a través de las cuales se ha afirmado principalmente la imparcialidad de la Administración pública en el Estado moderno»; esta adopción del esquema procedimental no hace sino reafirmar, como ha recordado PÉREZ ROYO, F., «El pago de la deuda tributaria», en *REDF*, núm. 6, 1975, pp. 274 y 275, el hecho de que entre Administración y contribuyentes no existe contraposición de intereses, sino sujeción de una y otra parte a la ley; lo que conduce a RODRÍGUEZ BEREJO, A., *op. ult. cit.*, páginas 302 y 303, a concluir que las normas tributarias no son normas de relación, ya que no dirimen conflictos de intereses, sino normas instrumentales que se enderezan al cumplimiento de una función pública en los términos señalados por la ley.

⁴⁸³ Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, cit., pp. 5 y ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, t. II, 4.ª ed., ed. Cívitas, Madrid, 1993, pp. 432-437.

B) LAS EXIGENCIAS DE OBJETIVIDAD EN LA ACTUACIÓN DE LA AEAT EN CONSIDERACIÓN A LA CLÁUSULA DE ESTADO SOCIAL Y AL FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS POTESTADES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

La STC 110/1984 ha residenciado, como es sabido, el fundamento de las potestades de comprobación e investigación tributarias en el artículo 31.1 CE. En el fundamento jurídico 3 de la aludida resolución fue, en concreto, donde se señaló, además, la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, máxime cuando «en el mundo actual la amplitud y complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulte especialmente apremiante», pues de lo contrario se produciría una distribución injusta de la carga fiscal, ya que «lo que unos no paguen, debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar».

En este mismo sentido, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 (FJ 3) se afirma que «el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un valor constitucional de indiscutible y esencial interés público, que justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales». Y para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes. Justamente por ello, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos; de donde se sigue que «el legislador ha de habilitar los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados para que la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso el incumplimiento de las obligaciones».

Pues bien, tanto las declaraciones del Tribunal Constitucional acerca de la ubicación del fundamento de las potestades inspectoras en el artículo 31.1 CE, como las alusiones a la conveniencia e incluso necesidad, en el contexto de un Estado social y democrático de Derecho, de la existencia de una Administración tributaria que cuente con las potestades y medios suficientes para hacer efectivo el deber constitucional de contribuir, constituyen puntos de referencia demasiado genéricos, a nuestro juicio, para que puedan resultar de excesiva utilidad en la tarea de realizar un análisis jurídico acerca de la conveniencia y la legitimidad de un régimen jurídico que, como el de la AEAT, estimula la obtención de la máxima recaudación por dicha organización, como uno de los parámetros esenciales para valorar, no sólo el éxito o cumplimiento por parte de la organización de sus pro-

pios fines, sino sobre todo y más importante, la satisfacción efectiva del deber constitucional de contribuir.

Y consideramos, justamente por ello, que si el régimen jurídico de la AEAT aparece al servicio, tal como proclama la exposición de motivos de la Ley 31/1990, de un cumplimiento más eficaz del deber de contribuir, nuestro análisis debe situarse más bien en el significado jurídico concreto que el principio de eficacia, sancionado en el artículo 103.1 CE, tiene en el específico contexto de las funciones públicas que dicho ente público está llamado a desarrollar. Porque sólo a partir de la precisión del significado del principio citado es posible determinar la conexión sistemática que cabe establecer entre el régimen jurídico presupuestario de la AEAT y el contenido material de las actuaciones administrativas tributarias que se ajusta más a las exigencias de la Constitución.

Porque si la eficacia es uno de los principios integrantes del estatuto constitucional de la Administración pública, por tanto, en nuestro ordenamiento, y en virtud de su misma norma fundamental, resulta entonces que la cuestión de la eficacia estatal, y más concretamente administrativa, es una cuestión de estricto derecho positivo⁴⁸⁴ que, como tal, exige una respuesta precisa y satisfactoria, justamente en punto a la concreción del contenido jurídico del citado principio a la luz del régimen jurídico de la AEAT y de las funciones que el ordenamiento encomienda a este ente institucional.

En este sentido, habrá que tener presente que la eficacia es un principio de organización que carece de valor absoluto y de autonomía para justificar cualquier tipo de actuación, justamente en razón de su carácter relativo, por lo que se trata, por de pronto, de un principio jurídico que remite a determinados criterios materiales, en un mínimo grado objetivables, habida cuenta del carácter heterónomo o servicial con que el artículo 103.1 CE inviste a la totalidad de la Administración pública. Por otro lado, la invocación realizada por la exposición de motivos de la Ley 31/1990 al principio de eficacia como idea justificadora de la creación de la AEAT resulta, como ya notamos en el capítulo primero de este trabajo, de todo punto superflua, y por ello en nada contribuye a nuestro análisis, pues como es deducible del tenor literal del artículo 103.1, y ha tenido oportunidad de recordar el Tribunal Constitucional, se trata de un principio que se predica del conjunto de las Administraciones públicas, no siendo posible, en fin, encontrar en la Constitución razones objetivas que justifi-

quen sectores de la actuación administrativa que exijan más intensamente la realización del principio de eficacia⁴⁸⁵.

De ahí que cualquier análisis sectorial que intente determinar el concreto significado jurídico del principio de eficacia no pueda perder de vista que la eficacia administrativa, en tanto que postuladora de la realización efectiva de determinadas situaciones normativamente prefijadas, es un principio que alude al carácter finalista de la acción de la Administración y, por tanto, carece de univocidad al resultar susceptible de ser expresado en diferentes manifestaciones⁴⁸⁶.

En conclusión, la eficacia es la manifestación efectiva en la realidad social de la realización objetiva de los intereses generales que el ordenamiento haya encomendado en cada caso a la Administración pública. La eficacia jurídica y, por tanto, real, de dicho principio requiere la evaluación de la actividad, el control del resultado por la misma alcanzado⁴⁸⁷. Es justamente el carácter finalista y relativo del principio de eficacia, enderezado a la satisfacción de determinados objetivos normativos en mayor o menor grado preestablecidos, el motivo de que eficacia e interés general coincidan en sustancia⁴⁸⁸.

Afirmada la sustancial coincidencia entre los contenidos del principio de eficacia y del concepto interés general, también conviene recordar que este

⁴⁸⁵ Así, PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, p. 22.

La STC 27/1987 (F.J. 2), afirma, en efecto, que «el principio de eficacia administrativa debe predicarse no sólo de cada Administración pública, sino del entero entramado de los servicios públicos».

⁴⁸⁶ Significativamente, LEISNER, W., «Effizienz als Rechtsprinzip», en *Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart*, núms. 402/403, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1973, p. 8, al indagar sobre el posible reconocimiento de la eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública, deducible del conjunto de la Constitución alemana —no olvidemos que la Ley Fundamental de Bonn, al contrario que la máxima norma española, no reconoce explícitamente la eficacia como principio de actuación de la Administración pública—, señala que quien pretenda indagar el significado jurídico de la eficacia, probablemente no debe entender la misma como una norma rígida o inmóvil (*starre Norm*), que aparezca con un contenido unívoco, sino antes bien como un concepto cuyos contornos son variables, precisamente en función del concreto campo de aplicación en el que la eficacia pretenda alcanzar virtualidad jurídica.

En parecidos términos, HÄBERLE, P., «Effizienz und Verfassung», en *Archiv des öffentlichen Recht*, 98, 1973, p. 627; asimismo, LOHMANN, H. H., «Die Praktikabilität des Gesetzesvollzugs als Auslegungstopos im Verwaltungsrecht», *Archiv des öffentlichen Rechts*, núm. 100, 1975, p. 420, indica que es precisamente el carácter relativo o accesorio (*relativer oder akzessorischer Begriff*) del concepto de eficacia, el origen de las divergencias doctrinales acerca del contenido preciso del mismo, pues éste siempre va a depender del punto de referencia que se tome en consideración, es decir, de los concretos fines de la Ley que la Administración tenga que actualizar.

⁴⁸⁷ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., en la «Presentación al número monográfico dedicado al principio jurídico de eficacia», en *Documentación Administrativa*, núms. 218-219, abril-septiembre, 1989, p. 10.

⁴⁸⁸ Así, PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia...*, cit., p. 37.

En este contexto debe entenderse la STC 178/1989 (F.J. 3) donde se afirma que «si la Constitución proclama expresamente en su artículo 1.1, que España se constituye en un Estado social y democrático de derecho, una de sus consecuencias es, sin duda, la plasmación real de sus valores en una organización que, legitimada democráticamente, asegure la eficacia en la resolución de los conflictos sociales y la satisfacción de las necesidades de la colectividad, para lo que debe garantizarse la existencia de unas Administraciones públicas capaces de cumplir los valores y los principios consagrados constitucionalmente».

⁴⁸⁴ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública*, cit., p. 19.

Frente a las opiniones doctrinales que niegan al principio de eficacia la condición de principio jurídico; así, GARRIDO FALLA, F., Comentario al artículo 103, en AA. VV., GARRIDO FALLA, F. (dir.), «Comentarios a la Constitución», ed. Civitas, Madrid, 1985, p. 1426; BAENA DEL ALCÁZAR, M., «Artículo 103. La organización y la función pública», en ALZAGA VILLAAMIL, O. (dir.), «Comentarios a las leyes políticas. Estudios sobre la Constitución Española de 1978», ed. Universidad de Valencia, Valencia, 1980, p. 286.

último concepto es una cláusula abierta que pretende expresar condensadamente el bien jurídico merecedor de protección en cada caso en el curso del proceso de desarrollo, integración y aplicación del ordenamiento jurídico por la Administración; proceso que se rige en último término por el orden constitucional mismo⁴⁸⁹. En el proceso aplicativo del ordenamiento jurídico, la Administración realiza, en efecto, mediante actos la noción de interés público dentro de los fines, alcance y requisitos señalados por la Ley; lo que significa que es el legislador el que define en qué consiste el interés público y es a la Administración a quien compete su realización efectiva. De ahí que el interés público sea precisamente el concepto jurídico que justifica la existencia de la organización administrativa, de modo que apreciar lo que exige o perjudica al interés público y actuar en consecuencia sea la tarea fundamental de la Administración⁴⁹⁰.

Y en este determinado contexto se sitúa la AEAT, como ente institucional al que el legislador ha dotado de un régimen jurídico específico, para que aprecie el interés público ínsito en la aplicación de las Leyes tributarias. En este sentido, el análisis de las consecuencias que el régimen jurídico presupuestario de la AEAT supone sobre la apreciación del interés público en el ejercicio de las potestades de gestión tributaria se encuentra, sin duda, profundamente marcado por los principios inspiradores contenidos en la Constitución acerca del sistema tributario; puesto que, aunque corresponda al legislador la apreciación del interés público, lo cierto es que el artículo 31 CE contiene criterios materiales de justicia que vinculan al legislador y de los que forzosamente se deducen importantes consecuencias también en fase de aplicación normativa, como reconoce el propio Tribunal Constitucional al resi-

denciar en aquel precepto el fundamento de las potestades de comprobación e investigación de la Administración tributaria⁴⁹¹.

Pues bien, a partir de estas premisas es posible deducir qué suerte de eficacia demanda la Constitución de las actuaciones de la AEAT, como ente institucional al que se encomiendan funciones públicas fuertemente imbuidas por el principio de legalidad: en concreto, la eficacia que demanda la Constitución de la Administración en este sector de la realidad social consiste nada menos que en la realización plena de la legalidad, del Estado de Derecho, o lo que es lo mismo, la realización efectiva de los intereses generales inherentes a las potestades de gestión tributaria; de modo que la actuación de la AEAT satisfará el principio de eficacia si, y sólo si, es objetiva, es decir, si realiza aquellos intereses generales⁴⁹².

Y el hecho de que la eficacia que la Constitución demanda de la AEAT deba ser primordialmente valorada a partir del interés general inherente a las potestades de comprobación e investigación, y no a partir de cualquier otro parámetro extrajurídico y ajeno a ese interés general, nos sitúa frente a la cuestión de fondo que late debajo de los recelos y suspicacias que ha suscitado en cierto sector doctrinal la creación de la AEAT. Esta cuestión no es otra, en efecto, que la relevancia jurídica que quepa atribuir a la recaudación, como interés o directriz que guía las actuaciones de la AEAT en consideración a su régimen jurídico presupuestario.

Porque en el supuesto de que la mayor recaudación que seguramente generará la AEAT fuera un elemento integrante del deber constitucional de contribuir que han de satisfacer las potestades de gestión tributaria, la solución organizativa ideada por el legislador no sólo sería plenamente legítima desde un punto de vista jurídico constitucional, sino que, además, constituiría un avance apreciable en la

⁴⁸⁹ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, p. 36.

⁴⁹⁰ Como demuestra SAINZ MORENO, F., *Conceptos jurídicos indeterminados, interpretación y discrecionalidad administrativa*, cit., pp. 313 y ss., a la vez que subraya que «determinar «en qué» consiste el interés público y «a quién» corresponde apreciar lo que en cada caso aconseja o perjudica a ese interés no es sólo una cuestión política o filosófica, sino un problema jurídico de la mayor importancia; SÁNCHEZ MORÓN, M., *Notas sobre la función administrativa*..., cit., en PREDIERI, A./GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (dir.), «La Constitución...», cit., páginas 644-666; también MORENA Y DE LA MORENA, L. de la, *Los fines de interés público*..., cit., p. 159, cuando indica que la Administración «descubre los intereses públicos, no se los inventa, y menos aun los crea»; asimismo, SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos*..., pp. 248 y ss.; LÓPEZ MENUDO, F., *Los principios generales del procedimiento administrativo*, cit., pp. 46 y 47.

En esta misma línea de pensamiento se mueve NIETO, A., «La Administración sirve con objetividad los intereses generales», en AA.VV., «Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a Eduardo García de Enterría», vol. III, ed. Cívitas, Madrid, 1991, pp. 2215 y 2216, cuando señala que el interés general no es algo que le es dado al legislador, sino lo que él califica como tal. Y puede hacerlo sin sentirse condicionado por un reconocimiento judicial. Porque en una sociedad pluralista se necesita de una autoridad que lo realice y ésta, en una democracia representativa, no puede ser otra que el Parlamento. Remisión que, por otra parte, responde fielmente a la idea de que la Ley no es un mero intérprete del *pouvoir constitué*, sino la expresión permanente de una voluntad popular siempre cambiante. La Ley es, en definitiva, el eslabón que en este punto une a la Constitución con la Administración, que es la que ha de realizar en cada momento los intereses generales que se le señalan.

⁴⁹¹ En efecto, como ha destacado, desde una perspectiva general, NIETO, A., «La Administración sirve con objetividad los intereses generales», cit., en AA. VV., «Estudios sobre la Constitución...», cit., t. IV., p. 2215, «el problema surge a la hora de precisar si la remisión que efectúa el legislador a la Administración para que aprecie en cada caso el interés público es en blanco o si, por el contrario, en la Constitución existen criterios que la Ley se ha de limitar a desarrollar o concretar. Como es obvio, la respuesta a tal pregunta vendrá dada en el texto de cada una de las Constituciones. La española nada dice sobre el particular; pero este silencio es común en el Derecho Comparado. Lo cual no significa, sin embargo, que se trate efectivamente de un cheque en blanco, puesto que la Ley se encuentra sometida en todo caso, ya que no a criterios constitucionales concretos, si al menos a los principios inspiradores de la Ley Fundamental, circunstancia que tiene grave trascendencia».

⁴⁹² Para los procedimientos tributarios, vide TIPKE/KRUSE., *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 11 Auflage, vor. 88, Tz. 2-4, Otto Schmidt, Köln, 1991, que consideran, acertadamente, que el principio de objetividad (*Objektivität/Neutralität*) es la expresión procedimental del principio de legalidad, que plasma en el principio inquisitivo (*Untersuchungsgrundsatz*) que incorpora el interés público de comprobación de la verdad material (*Feststellung des wahren Sachverhalts*), que incumbe a la Administración tributaria; en tal sentido, vide SÖHN, H., en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER., *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 11 Auflage, vor. 88, Tz. 31, Otto Schmidt, Köln, octubre 1990.

Entre nosotros, RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, cit., p. 203.

lucha contra el fraude fiscal⁴⁹³; un segundo elemento que resulta de importancia clave, a nuestro juicio, para el análisis jurídico dogmático de la Ley 31/1990 que en ningún caso sería legítimo soslayar⁴⁹⁴.

En definitiva, es preciso elucidar no sólo si el éxito recaudatorio de la AEAT puede constituirse en un elemento que sea expresión de los intereses generales que han de guiar las actuaciones de la Administración tributaria, sino además, si dicho elemento puede constituirse en este ámbito como un criterio adicional de legitimidad de la actuación administrativa. Porque creemos conveniente recordar aquí que en el contexto de un Estado social como el que proclama el artículo 1.1 CE «no basta ahora ya al Estado la legitimación que le presta el origen democrático del poder, ni la derivada de la efectividad (en términos tradicionales) de su mando sobre los ciudadanos: le es preciso justificarse permanentemente en la adecuada utilización de los medios puestos a su disposición y la obtención de resultados reales, es decir, necesita la legitimación que proviene de la eficacia en la resolución de problemas sociales»⁴⁹⁵.

⁴⁹³ Desde la perspectiva de la ciencia económica, así lo ha reconocido COSTAS TERRONES, J. C., *Consideraciones en torno de una agencia tributaria única*, cit., pp. 68 y ss., que señala que el sistema de incentivos introducido en el régimen jurídico de la AEAT, única Administración tributaria española que por cierto tiene establecido de forma pública un sistema de objetivos, puede dar origen a una notable reducción del fraude; vide, en el mismo sentido, CASTILLO LÓPEZ, J. M., *El fraude fiscal en España*, cit., pp. 135-140.

⁴⁹⁴ En efecto, desde una perspectiva estrictamente jurídica, creemos que es preciso superar la consideración de la Constitución como un mero límite al legislador, para, elevándose sobre este punto de vista, imprescindible pero necesariamente estrecho, postular en favor de una contemplación de la Constitución como un depósito de múltiples posibilidades que se encuentran a disposición del legislador en ejercicio de su libertad de configuración, y en aras de la realización efectiva de ciertos valores y principios que están plasmados en la norma fundamental; en la medida en que, como ha advertido NIETO, A., «Las peculiaridades jurídicas de la norma constitucional», en *RAP*, núm. 100-102, 1983, pp. 406 y ss., conviene no caer en «el grave error que significa la contemplación de la acción del Estado desde la perspectiva exclusiva del control jurisdiccional».

Pues en realidad, como acertadamente ha recordado STERN, K., *Derecho del Estado de la República Federal Alemana*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1987 (traducción del tomo I de Javier Pérez Royo y Pedro Cruz Villalón), pp. 214 y ss., la Constitución ni es un orden cerrado, ni tampoco, en consecuencia, es la Ley ejecución de la Constitución. Así, sería una comprensión errónea de la Constitución imputarle a ésta un contenido en base al cual el sentido de las leyes podría ser deducido inmediatamente de la Constitución, como sucede, con importantes reservas, en la relación entre legislación y administración. El legislador tiene un margen de actuación política propia. Es un órgano auténticamente político que tiene la plena responsabilidad de sus actos, pese a que la Constitución pueda, sin embargo, limitar, dirigir e iniciar dichos actos.

No extraña, por este motivo, que nuestro Tribunal Constitucional en su primera Sentencia de 2 de febrero de 1981 reconociera la amplísima libertad de configuración de que goza el legislador, pues resulta claro que la existencia de una sola opción es la negación del pluralismo. Así lo entiende, al comentar esta resolución, ALONSO GARCÍA, E., *La interpretación de la Constitución*, ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, pp. 27 y 28.

⁴⁹⁵ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., «Presentación al número monográfico dedicado al principio de eficacia», *op. cit.*, p. 16; vide, en esta misma línea de pensamiento, las interesantes reflexiones de BETANCOR RODRÍGUEZ, A., «Las administraciones independientes. Un reto para el Estado social y democrático de derecho», cit., pp. 232-235 acerca del proceso de crisis en que se encuentra desde la irrupción del Estado social el Estado racional weberiano, que encuentra su principal fuente de legitimidad en la inducción del interés general a través de la legalidad objetivo-jurídica; puesto que a partir del Estado social aparece una nueva fuente de legitimidad que reclama, junto a la legalidad objetiva, una racionalidad técnica o instrumental que se plasme en el plano de los hechos en resultados concretos.

Por ello, de admitir que el interés recaudatorio se encuentra integrado en el fin de las potestades de gestión tributaria, el sistema de incentivos que el régimen jurídico presupuestario de la AEAT alienta en favor de la recaudación, se puede erigir seguramente en una solución organizativa que se sitúe en una línea más próxima al modelo de Administración propia del Estado social. Porque, conforme a la cláusula de Estado social que sitúa en primer lugar los resultados proyectados de la actividad administrativa, la obtención de una mayor recaudación procedente de actuaciones de gestión tributaria, sobre las previsiones presupuestarias iniciales, podría operar como un criterio de evaluación válido de las actividades y decisiones internas de la AEAT; máxime cuando la realización del principio de eficacia, en el sentido de mayor grado de efectividad en el servicio de los intereses generales, sólo puede evaluarse en el plano de los hechos, de los que la obtención de una cifra recaudatoria proveniente de determinada actividad administrativa constituye sin ningún género de dudas una manifestación perfectamente objetivable⁴⁹⁶.

Pues bien, si se admite sin necesidad de mayor argumentación que el interés recaudatorio no puede ser algo completamente distinto del interés en la consecución de una efectiva contribución de la generalidad de los ciudadanos al sostenimiento del gasto público en los términos proclamados en el artículo 31 CE⁴⁹⁷, nuestro análisis habrá lógicamente de trasladar su centro de gravedad hacia las consecuencias que se derivan de la creación de una organización que, como la AEAT, instrumentaliza las potestades de gestión tributaria a través de un régimen jurídico presupuestario que incentiva la concentración de las actuaciones de comprobación

⁴⁹⁶ Acerca de la conexión sistemática primaria de la eficacia con el Estado social, vide GARCÍA-PELAYO, M., *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, cit., pp. 38 y ss., donde se dice que «el Estado social, el Estado de prestaciones y concretamente el Estado "manager" va asociado a un principio de legitimidad constituido por la "performance", la funcionalidad o la eficacia de su gestión, principio que coexiste con otros principios de legitimidad»; PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia...*, cit., pp. 31 y ss.; en este sentido, vide también BETANCOR RODRÍGUEZ, A., «Las Administraciones independientes», cit., pp. 232 y ss., autor que reflexiona acerca del modelo de Administración propio del Estado social, que en parte se ha convertido en Estado «manager», justamente por el hecho de que la eficacia se ha erigido en criterio de legitimidad. La eficacia no se define, de este modo, por el seguimiento de reglas, sino por el logro de resultados o la realización de funciones. Desde el punto de vista de las tareas concretas de ordenación, la Administración tiene que mantener variables sus propios impulsos y premisas, siendo eficaz en la medida en que lo consiga; las premisas de la actividad administrativa ya no son reglas a cumplir a rajatabla, sino recursos a utilizar desde el punto de vista de su adecuación a ciertas tareas; cfr., en tal sentido, ORTEGA ÁLVAREZ, L., El reto dogmático del principio de eficacia, en *RAP*, núm. 133, 1994, p. 14, escribe que en nuestro ordenamiento no hay ningún sector de actividad respecto del cual no se pueda producir la atribución a los poderes públicos de la función de obtener unos determinados resultados.

⁴⁹⁷ Pues como ciertamente ha notado LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, cit., p. 108, aunque no se pueda defender que el contenido exclusivo del deber de contribuir sea allegar fondos al Erario Público, el interés recaudatorio es parte esencial y definitiva de su contenido.

Al margen de que, por otro lado, deba recordarse en este lugar que, como ha señalado la STC 110/1984, «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidades de defraudar».

e investigación sobre aquellos sectores de contribuyentes y actividades de los que sea posible obtener una mayor recaudación.

Este análisis no puede quedar, a nuestro juicio, completamente desvinculado del contexto de la singular configuración jurídica de los procedimientos tributarios, cuyas características más sobresalientes a los efectos de nuestra investigación fueron reseñadas en el anterior epígrafe, ni de los concretos condicionantes de la realidad social sobre la que la AEAT debe proyectar la ejecución de los mandatos legales ⁴⁹⁸. Un contexto en el que la Administración tributaria dispone de medios humanos y materiales limitados para realizar una comprobación de todos los supuestos de hecho tributarios que se producen en la realidad, y en el que la configuración jurídica de los procedimientos masificados ha abocado a la Administración tributaria, convertida en una Administración de control, a la «penosa consciencia de su limitada capacidad operativa» ⁴⁹⁹, como expresión de un problema fáctico que se manifiesta en la realidad jurídica con toda su crudeza: la imposibilidad por parte de la Administración de llevar a cabo una ejecución de los mandatos legales hasta las últimas consecuencias de lo que exigiría un entendimiento riguroso del principio de legalidad, fuerza a la Inspección a realizar una selección de los contribuyentes que serán finalmente incluidos en los Planes ⁵⁰⁰.

⁴⁹⁸ Pues como destaca STARCK, C., *El concepto de Ley en la Constitución alemana*, cit., pp. 328-329, cualquier juicio que pretenda examinar el grado en que una Ley actualiza cualesquiera principios constitucionales no puede prescindir de la investigación de la realidad a aquella subyacente; asimismo, SAINZ MORENO, F., *Conceptos jurídicos indeterminados, discrecionalidad...*, cit., pp. 323 y 324, afirma que la noción de interés público al incorporarse a un texto legal y al aplicarse a una situación concreta, sufre una mutación en su significado, aumentado el grado de su determinación por influencia de esa norma y de su contexto; de ahí que la noción de interés público deba ser examinada primero en sí misma y luego en relación a la función que cumple y situación en que se aplica. En esta misma línea se sitúa ALONSO GARCÍA, E., *La interpretación de la Constitución*, cit., pp. 539 y ss., donde se deja constancia de cómo en los ámbitos norteamericano y alemán se recurre en el proceso interpretativo de la Constitución a los datos empíricos que distintas ciencias no jurídicas pueden proporcionar justamente para el análisis «jurídico» no sólo de la constitucionalidad, sino también de la racionalidad de una Ley; de manera que junto a los tradicionales argumentos estrictamente jurídicos, pueden también ciertos elementos fácticos adquirir relevancia jurídica y llegar a contradecir la presunción de constitucionalidad de la que se benefician las Leyes; también MORENA Y DE LA MORENA, L. de la., *Los fines de interés público...*, cit., pp. 167 y 168, escribe que el interés público presente en cada Ley es «un concepto válvula, contingente, y que varía en relación con el momento, el lugar y las circunstancias de hecho de toda clase».

Para el Derecho Tributario, ISENSEE, J., *Die typisierende Verwaltung...*, cit., pp. 17 y ss., demuestra el error de quienes desprecian, como antijurídicos, los condicionantes de la realidad de la ejecución de las leyes que pesan sobre la Administración tributaria; ARNDT, H.-W., *Praktikabilität und Effizienz...*, cit., pp. 13 y ss., hace un recorrido por la jurisprudencia que toma en consideración las condiciones de la realidad para valorar la idoneidad de una disposición normativa; entre nosotros, y desde una perspectiva metodológica en el ámbito del Derecho Financiero, LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, cit., pp. 123-128, postula la toma en consideración por el análisis jurídico de datos, elementos y aspectos externos a las propias normas, distanciándose de postulados metodológicos en exceso formalistas que erróneamente consideran extrajurídicos los elementos concretos de la realidad sobre la que han de proyectarse las normas.

⁴⁹⁹ La expresión es de AGUALLO AVILÉS, A., *El contribuyente frente a los Planes de Inspección*, cit., p. 21; también esta idea en GARCÍA AÑOEROS, J., *Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación...*, cit., p. 600; asimismo, JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, cit., pp. 122 y ss.

⁵⁰⁰ Son reveladoras, en este sentido, las palabras de PALAO TABOADA, C., «Procedimiento administrativo y procedimiento tributario», cit. en AA. VV., «XXXI Semana...», cit., p. 508, cuando destaca que «otra manifes-

Y es precisamente en este contexto de escasez donde tiene lugar la aporía sobre la que ya hace algunos años llamó la atención en Alemania Isensee, y que expresa un conflicto jurídico de primer orden: en concreto, la divergencia entre los deberes legales de ejecución que incumben a la Administración (*Gesetzesauftrag*) y la efectiva capacidad administrativa para realizar aquéllos (*Verwaltungskapazität*) ⁵⁰¹.

Pues bien, una vez que fueron oportunamente analizadas las consecuencias que para la discrecionalidad administrativa comporta la situación de escasez en la ejecución de las leyes —discrecionalidad que la AEAT básicamente ejercita a través de la elaboración, aprobación y ejecución de los planes de inspección—, procede en este lugar determinar en qué sentido el régimen jurídico presupuestario de la AEAT puede atenuar u orientar la tensión expresada en la aporía anteriormente formulada.

Porque es justamente a partir del reconocimiento de este inevitable contexto de escasez en el que la AEAT desarrolla sus funciones, cuando es posible sostener que el interés recaudatorio alentado por el régimen jurídico presupuestario de dicho ente público, pese a no encontrarse explícitamente recogido en la Constitución española, puede ser incluido en la categoría que cierta doctrina ha denominado como intereses o valores constitucionalmente legítimos; intereses que, sin estar expresamente reconocidos en la norma fundamental, son expresión de una «razón específica» o «fin de las leyes», y que pueden justificar tanto desigualdades como recortes de otros valores constitucionales plasmados en la propia Constitución, puesto que finalmente son reconducibles a un valor constitucional en sentido estricto ⁵⁰².

Y el mantenimiento de esta tesis exige por nuestra parte una argumentación que debe discurrir a través de dos líneas de razonamientos que, pese a encontrarse como veremos íntimamente conectadas, han de ser, a nuestro juicio, nítida-

tación del carácter de procedimiento en masa es la necesidad de recurrir a técnicas de control por muestreo» (...) «aquí también nos encontramos ante un caso en el que el principio de “practicabilidad” introduce forzosamente atemperaciones en otros principios»; sobre la necesidad de una ejecución simplificada de la Ley, vide, en general, SCHWARZE, J., *Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem*, cit., pp. 581 y ss. Específicamente, para las funciones de la Administración tributaria, vide, por todos, ISENSEE, J., *Die typisierende Verwaltung*, cit., en especial pp. 155-177; ARNDT, H.-W., *Praktikabilität und Effizienz*, cit., especialmente, pp. 58 y ss.

⁵⁰¹ Cfr. ISENSEE, J., *Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht (Antinomien der Massenverwaltung in der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts)*, en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1973, p. 202; del mismo autor, *Die typisierende Verwaltung*, cit., p. 156.

Vide, asimismo, como testimonio de la impotencia que reflejan los responsables de la Administración Tributaria alemana para realizar una ejecución de los mandatos legales con sujeción estricta al principio de legalidad, ARLT, K., *Die Steuerverwaltung-gestern-heute-morgen- Bewährung des gesetzlichen Auftrags im Wandel der Zeit*, en *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1973/1974; JENETZKY, J., *Die Misere der Steuerverwaltung. Über die Wirklichkeit der Steuerrechtsanwendung durch die Steuerbehörden*, en *Steuer und Wirtschaft*, 1982, pp. 273 y ss.

⁵⁰² Sobre la noción de interés o valor constitucionalmente legítimo y su empleo por la jurisprudencia constitucional, tanto española como comparada, vide ALONSO GARCÍA, E., *La interpretación de la Constitución*, cit., pp. 220-225.

mente diferenciadas: en concreto, la relevancia jurídica del interés recaudatorio, en el sentido que se expresa en el régimen jurídico de la AEAT, aparece plenamente justificada desde la perspectiva global que ofrece la contemplación de la actuación de la Administración pública en su conjunto a la luz de la cláusula de Estado social; y, por otro lado, es posible también justificar la relevancia jurídica que el régimen jurídico de la AEAT presta a la recaudación proveniente de actuaciones administrativas, desde las propias exigencias de los principios constitucionales contenidos en el artículo 31.1 CE, atendiendo a la proyección de los mismos en fase de aplicación normativa.

En efecto, desde la primera perspectiva enunciada, el interés recaudatorio alcanza la categoría de interés o valor constitucionalmente legítimo en el contexto de una Administración pública de la que es imposible, lógica y jurídicamente, exigir la eficacia total de la actuación administrativa en su conjunto, es decir, la de todas las Administraciones públicas con relación a todos los fines asignados a las mismas⁵⁰³. De ahí que una planificación de las actuaciones inspectoras que no discriminara tanto la intensidad como la frecuencia de dichas actuaciones en función de la previsible recaudación que se derivara de las mismas⁵⁰⁴, abocaría a una situación de aislamiento o independización de la función tributaria que, en un contexto de escasez, se realizaría a costa o con mayor perjuicio de otros fines públicos administrativos que dependen indudablemente de la efectiva satisfacción del interés recaudatorio: en concreto, la realización de otros derechos o valo-

⁵⁰³ Ello no sólo por razones de capacidad administrativa (Cfr. SCHWARZE, J., *Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem*, cit., pp. 581 y ss.), sino porque, además, como ha resaltado PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia...*, p. 64, la posibilidad de una eficacia completa en todos los sentidos, presupone la perfecta y precisa definición, en todos los casos, del interés general, es decir, de los fines a los que sirve la actuación administrativa, de suerte que —ya desde la definición o programación legal de los mismos— sea factible la determinación exacta de la actividad, de la acción requerida para su satisfacción o realización. Es obvio que este presupuesto no se da en la realidad: la absoluta mayoría de los intereses generales, de los fines administrativos aparece fijada sólo de forma más o menos indeterminada (permisiva, en todo caso, de variaciones tanto en cantidad, como en calidad); es rigurosamente excepcional la definición legal que prefigure en todos sus extremos y detalles la acción de la Administración.

⁵⁰⁴ Como pretende TIPKE, K., *Ungleichmässigkeit der Besteuerung*, en *Betriebs Berater*, april, 1986, p. 601, que rechaza la introducción en la dirección de los procedimientos tributarios de criterios de índole recaudatorio, a los que tacha de economicistas (*Besteuerung nach dem ökonomischen Prinzip*), al tiempo que señala que la igualdad en la aplicación de la Ley reclama una frecuencia de inspección tendencialmente igual para todos, por lo que invalida cualquier tipo de discriminación entre los diversos supuestos de hecho tributarios que están presentes en la realidad; la postura de este autor se encuentra igualmente recogida en TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Band III, cit., pp. 1985 y ss.

En el mismo sentido, vide SCHMID, A., *Die «Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens»- Abkehr vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG)?*, en *Finanz-Rundschau*, núm. 12, 1977, pp. 295 y ss.; RITTLER, T., *Die Sachverhaltsermittlung im System der Besteuerungsgrundsätze-Stellungnahme zur neuen Verwaltungsanweisung zu 88 AO*, *Der Betrieb*, 1987, II, pp. 2331 y ss., quienes, con base en los planteamientos de TIPKE, a nuestro juicio excesivamente formalistas en la interpretación del principio de igualdad, muestran su rechazo frente a sendas normas organizativas de carácter interno que fijan la frecuencia de las inspecciones de las empresas en función del tamaño de las mismas, y por tanto, de su previsible potencia recaudatoria.

res constitucionales cuya efectividad depende de los recursos financieros del Estado social, como son los derechos económicos y sociales del capítulo III del título primero de la Constitución Española; derechos que suponen la exigencia activa al Estado de prestaciones y servicios facilitados en las mejores condiciones posibles, tanto técnicas como económicas, lo que desde otra perspectiva supera el agotamiento del quehacer administrativo en la mera gestión de potestades⁵⁰⁵. Y es preciso acentuar, además, la importancia del elemento recaudatorio cuando es una realidad plenamente aceptada que la función de redistribución se cumple de manera mucho más eficaz por la vía de los gastos públicos, mediante transferencias o subvenciones, que a través del sistema fiscal, por muy justo y progresivo que aparezca en las leyes, puesto que en el mejor de los casos consigue una distribución proporcional pero no progresiva de la carga tributaria⁵⁰⁶.

En este orden de ideas, y como tempranamente destacó Villar Palasí⁵⁰⁷, el abandono de los presupuestos liberales representados por autores como Adam Smith o Ricca Salerno, que pretendían limitar toda actividad estatal a la realización del orden jurídico necesario para el mercado⁵⁰⁸, significó la asunción por la Administración de una función fiscal redistributiva que no sólo plasmó en la doc-

⁵⁰⁵ Y es que, como ha escrito GARCÍA-PELAYO, M., *Las transformaciones del Estado...*, cit., p. 33 y p. 56, «lo que caracteriza cualitativamente al Estado social no es tanto una política de nacionalización de los medios de producción, cuanto una más justa distribución de lo producido llevado a cabo por la adecuada utilización a tal fin de la tradicional potestad fiscal, siempre considerada como uno de los derechos mayestáticos inherentes al Estado y que puede alcanzar, en principio, extraordinarias dimensiones». Pues el Estado social de Derecho «no sólo incluye derechos para limitar la acción del Estado, sino también derechos a las prestaciones del Estado, que, naturalmente, han de obedecer al principio de la eficacia, lo que exige una armonización entre la racionalidad jurídica y la racionalidad técnica».

Sobre la garantía jurídica de los derechos económicos y sociales a la luz de la cláusula de Estado social, vide ZORNOZA PÉREZ, J., «El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales», en *HPE*, núm. 113, 1988, pp. 41 y ss.; vide, asimismo, MARTÍN MATEO, R., «El sistema administrativo clásico y su permeabilidad a los nuevos paradigmas de la calidad total», en *RAP*, núm. 134, 1994, pp. 7 y ss., que pone de manifiesto, al hilo de unas reflexiones acerca del contenido del principio jurídico de eficacia, que es una falsa imagen del Derecho Administrativo la que le presenta exclusivamente como un conjunto de normas destinadas a proteger a los ciudadanos de los desmanes de la Administración; sobre todo en el momento presente en el que «la segunda ola de los derechos fundamentales» —de carácter económico y social— exigen poner el énfasis en los mecanismos jurídicos que faciliten la satisfacción de los intereses generales, superando la óptica defensiva del ciudadano, justificada ciertamente en otros momentos históricos.

⁵⁰⁶ Como ha notado RODRÍGUEZ BEREJO, A., *El sistema tributario en la Constitución...*, cit., pp. 19 y ss., al enunciar las conexiones jurídicas que establece la llamada Constitución financiera y fiscal en el contexto de un Estado social y democrático de Derecho entre los ingresos y los gastos públicos.

⁵⁰⁷ Cfr. VILLAR PALASÍ, J. L., «Fisco versus Administración: La teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas», en *RAP*, núm. 24, 1957, pp. 11 y ss.

⁵⁰⁸ Así VILLAR PALASÍ, J. L., *op. cit.*, pp. 21-22 recuerda que todo este panorama que hoy nos sorprende, reposa implícitamente a lo largo de los siglos XVIII y XIX sobre la decantada teoría del contrato social. Esta única base común y homogénea incluye tanto a los mercantilistas como a los fisiócratas, como, en fin, a los doctrinarios de la ciencia cameral. La causa última del impuesto es así un cambio entre el dinero del impuesto y la seguridad jurídica. En este sentido, todas esas corrientes intelectuales son prácticamente un reflejo de la limitada esfera que se reconocía a la Administración frente a la economía, pues en su seno late toda la teoría de la incapacidad de la Administración para una actividad industrial.

trina del impuesto progresivo al filo del presente siglo, y paradójicamente también en la irrupción del fenómeno de la extrafiscalidad, sino además en la definitiva pérdida de vigencia de la Administración neutral. Pues a partir de este momento la Administración está llamada a realizar la aludida función redistribuidora a través de subvenciones y prestaciones sociales de la más diversa índole⁵⁰⁹. Este fenómeno significa, en definitiva, la traslación de fines entre Hacienda y Administración, que han de ser objeto precisamente por ello de una valoración conjunta; toda vez que el sistema tributario responde a los criterios del Derecho del Estado, como procedimiento paralelo junto al sistema administrativo, para que el Estado pueda actuar positivamente sobre la sociedad, pues muchas veces es en realidad indiferente la aplicación de una técnica impositiva o el ejercicio de una potestad administrativa, al poder confluir en resultados absolutamente idénticos.

De ahí que, en definitiva, los intereses generales en un Estado de Derecho no se produzcan ni operen de forma independiente unos de otros, sino justamente formando un conjunto constituido por indisolubles relaciones entre los mismos⁵¹⁰: una verdadera y compleja estructura. Puesto que la realización intensiva y plena de unos se hace necesariamente a costa o con mayor o menor perjuicio de la de otros. Justamente por ello, la actuación administrativa incorpora como uno de sus elementos constitutivos la permanente y continuada ponderación entre intereses, bienes y valores jurídicos para su armonización en una solución que resuelva, en el caso concreto, la complejidad de la estructura que éstos componen, lo que desemboca finalmente en consideraciones atinentes al principio de proporcionalidad⁵¹¹.

Principio de proporcionalidad al que se encuentra sujeta la Administración en la ejecución de las leyes y que, como es sabido, impide el sacrificio no razonable de otros bienes jurídicos para la consecución de cualesquiera fines legales, y

⁵⁰⁹ Sobre los conceptos de Administración prestadora (*leistende Verwaltung*) y procura existencial (*Daseinsvorsorge*), cuyo origen doctrinal se encuentra —como se sabe— en FORSTHOFF, vide, entre nosotros, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., «La configuración jurídica de la Administración Pública y el concepto de Daseinsvorsorge», en *RAP*, núm. 38, 1962.

⁵¹⁰ En la línea que marca SÁNCHEZ MORÓN, M., *Notas sobre la función administrativa...*, cit., en PREDIERI, A./GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (dir.), «La Constitución Española...», cit., pp. 640 y 641, cuando señala que el artículo 103.1 de la Constitución debe ser interpretado a la luz de la cláusula de Estado social y democrático de Derecho.

⁵¹¹ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia...*, cit., pp. 37 y ss., y p. 64, donde añade el autor que en toda programación finalista de la Administración está implícita (por virtud del artículo 9.3 de la Constitución) la interdicción del ejercicio arbitrario del poder, que incluye la regla y el mandato de la proporcionalidad entre medios y fines; proporcionalidad que, a su vez, excluye la consecución de la eficacia en la satisfacción de un interés público a cualquier precio. Lo que significa que la Administración en la realización del principio de eficacia debe situarse en el plano de la realidad, teniendo en cuenta todos los condicionantes del sistema que pueden afectar al desarrollo de dicho principio.

del que también se pueden derivar importantes consecuencias en el supuesto de que, como consecuencia de la ejecución de determinada Ley por la Administración, se sacrifiquen, no sólo derechos subjetivos, sino también otros intereses públicos que debe perseguir la propia Administración⁵¹².

De ahí que se consideren ilegítimas constitucionalmente aquellas actuaciones de la Administración tributaria en las que exista una relación desproporcionada entre el gasto administrativo ocasionado y el éxito de dicha actuación medido en términos recaudatorios⁵¹³. Pero en el bien entendido de que no es lícito diferenciar el interés recaudatorio del interés público, puesto que el primero no es sino una mera especificación del segundo⁵¹⁴, cuya presencia habrá de ser verificada por el intérprete de la norma en cada caso; lo que puede ocasionar serios problemas de interpretación ante la presencia de otros intereses públicos o derechos subjetivos. Y como es propio de un interés constitucional legítimo, el interés recaudatorio, aun no encontrándose explícitamente plasmado en la Constitución, es un fin ínsito en las leyes que termina por remitir a otros valores constitucionales. Así, en efecto, el Tribunal Constitucional alemán lo ha puesto de manifiesto al descubrir un interés fiscal en el principio de Estado social mínimo (*sozialstaatliches minimum*), que conduce a la interdicción de aquellas medidas administrativas que supongan la dilapidación del patrimonio estatal (*beachtliche Verbot, staatliches Vermö-*

⁵¹² En este sentido, LOHMANN, H. H., *Die Praktikabilität des Gesetzesvollzugs als Auslegungstopos im Verwaltungsrecht*, cit., p. 431, subraya especialmente esta idea ya que el principio de proporcionalidad suele tener ciertamente su tradicional campo de aplicación cuando la actividad administrativa afecta a derechos individuales, olvidándose con frecuencia de otros intereses «públicos» que también pueden estar en juego.

Entre nosotros, SÁNCHEZ MORÓN, M., *Notas sobre la función administrativa en la Constitución...*, cit., en PREDIERI, A./GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (dir.), «La Constitución...», cit., p. 664, apunta esta idea al señalar que la técnica jurídica de la proporcionalidad de medios a fines puede ser utilizada para controlar la discrecionalidad del legislador o del administrador, partiendo de la consideración del hecho organizativo como una garantía más —y no la menos importante— del ciudadano y de la colectividad.

⁵¹³ Así, ISENSEE, J., *Die typisierende Verwaltung...*, cit., p. 165, que sostiene esta tesis, pese a admitir que el hecho de que existan tributos con fines de ordenación hace que el término de comparación entre ingresos tributarios y costes de gestión (*Steuereinnahmen/Verwaltungsaufwand*) admita excepciones.

⁵¹⁴ Tajantemente así lo afirma HÄBERLE, P., «*Gemeinwohljudikatur*» und *Bundesverfassungsgericht. Öffentliche Interessen, Wohl der Allgemeinheit in der Rechtsprechung des BVerfG*, en *Archiv des öffentlichen Rechts*, núm. 95, 1970, pp. 275-278, quien, además, señala que el origen del error científico consistente en excluir de la categoría de los intereses públicos el interés fiscal, y en general todas las consideraciones de tipo financiero (*finanzieller Erwägungen*), se encuentra en el arrastre histórico de la ya superada teoría del Fisco que separaba claramente los intereses públicos, cuya persecución justificaba la existencia de la Administración, de los intereses financieros en mano pública que aproximaban a ésta a un sujeto de Derecho Privado; en el mismo sentido, LOHMANN, H. H., *Die Praktikabilität des Gesetzesvollzugs...*, cit., p. 432.

Entre nosotros, FALCON Y TELLERÍA, R., «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio», en *REDF*, núm. 35, 1982, pp. 359 y 360, sugiere que en la postura científica que contraponen interés general e interés financiero quizás lata el prejuicio liberal, producto de cierta concepción del mundo, que ha sido ya superada por la irrupción del Estado intervencionista; por fin, CAYON GALIARDO, A., *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, cit., página 127, al señalar que «el interés financiero es una manifestación o concreción del interés general en el ámbito de la actividad financiera de los entes públicos».

gen zu verschleudern)⁵¹⁵, y del que se ha valido asimismo dicho Tribunal, para fundamentar la no declaración de nulidad de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, con base en las nocivas consecuencias que podía ocasionar a las finanzas públicas una eventual resolución con efectos *ex tunc*⁵¹⁶.

Del mismo modo que el Tribunal Constitucional español ha reconocido implícitamente, a nuestro juicio, la relevancia del interés recaudatorio al justificar, en la STC 76/1990 (F.J. 9), el incremento de la cuantía de los intereses de demora en un 25 por 100 sobre el interés legal, según dispone el artículo 58.2. b) LGT, que deben satisfacer los obligados tributarios, cuando el pago tiene lugar con posterioridad al vencimiento del plazo reglamentario de ingreso, respecto de los supuestos en los que es la Administración la que debe satisfacer intereses, que se ajustan simplemente a dicho interés legal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 155.1 LGT. En efecto, la citada sentencia se fundamenta básicamente en el interés recaudatorio, cuando señala que el alcance del perjuicio que para el contribuyente supone la no disposición de una cantidad de dinero realmente no debida a la Administración, no es equiparable «en la magnitud numérica y cuantitativa» del daño que supone para la Administración la no disposición de las cantidades adeudadas en los términos inicialmente previstos, puesto que «la importancia de la puntualidad en el pago es incomparablemente mayor para la Administración Tributaria que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquélla, ya que cualquier retraso masivo en el pago de las deudas tributarias puede suponer un daño a la Hacienda Pública de muy grandes proporciones»; la falta de homogeneidad de los supuestos de hecho justifica que «el legislador trate de compensar o resarcir al Erario Público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, a la vez que salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse». Se manifiesta, en conclusión, el interés recaudatorio como un criterio objetivo y suficientemente razonable, capaz de justificar una desigualdad de tratamiento entre las partes de la relación jurídica tributaria en una de las estipulaciones básicas de la relación crediticia, como es la fijación de la cuantía de los intereses de demora⁵¹⁷. También late el interés recaudatorio en la STC 214/1994 (F.J. 6), fallo que se plantea la legitimidad jurídica constitucional de la regla de cuantificación de los «gastos de difícil justifi-

cación» que el artículo 28.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF, establece con carácter general en el 5 por 100 sobre el importe de los rendimientos íntegros del trabajo, sin que quepa al contribuyente justificar la existencia de gastos por cuantía superior a los normativamente fijados⁵¹⁸. Pues en dicho fundamento jurídico se dice textualmente que «la técnica utilizada en el artículo 28.2 puede justificarse en diferentes razones. Ante todo, los posibles gastos no mencionados en el apartado 1 y tomados en consideración en el apartado 2 serán gastos de limitada importancia»; y se añade significativamente que «la comprobación de la realidad y exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo», lo que a nuestros efectos resulta de la máxima relevancia, al poner de relieve que las expectativas recaudatorias son uno de los criterios a ponderar en el juicio de constitucionalidad de las normas tributarias: es decir, el Tribunal Constitucional recurre como parámetro para su decisión al término de comparación ingresos tributarios/costes de gestión.

Y precisamente con base en el interés recaudatorio, se ha podido sostener con razón que las actuaciones de la Administración tributaria que, optimizando los medios escasos disponibles, se dirigen a la obtención de la máxima recaudación, encuentran su fundamento en una interpretación teleológica de la Constitución, porque dichas actuaciones, fundamentadas en el principio de practicabilidad, aseguran justamente un mayor campo de realización de los fines contenidos en las normas tributarias, que es en definitiva la función del principio citado⁵¹⁹.

modo alguno puede servir de base para un régimen sustantivo diferenciado en la cuantía del interés de demora»; en el mismo sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, ed. Cívitas, Madrid, 1994, pp. 174 y ss., que considera un «juicio de valor» otorgar mayor gravedad al perjuicio que la mora supone para la Administración.

Cuestión distinta es la presencia en nuestro ordenamiento de preceptos que exigen intereses moratorios en supuestos en que no existe un retraso culposo, lo que evidencia la desnaturalización del concepto, como se pone de manifiesto, por ejemplo, en la exigencia de intereses de demora en el supuesto de la contestación a consultas tributarias (Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa y consulta tributaria*, cit., p. 495). Quizás por ello, habría que entender con FALCÓN Y TELLA, R., *op. cit.*, p. 304 que la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional se circunscribe a los supuestos en que existe actitud dilatoria del contribuyente.

⁵¹⁸ Un interesante comentario de esta sentencia en MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pp. 256 y ss., que categoriza el artículo 28.2 de la Ley 18/1991, reguladora del IRPF, dentro de las llamadas «reglas de valoración», las cuales, pese a caracterizarse por la existencia de un juicio presuntivo que actúa como fundamento de la norma, no son reglas de presunción en sentido estricto; normas estas últimas que tienen clara finalidad probatoria; mientras que las normas que contienen reglas de valoración se caracterizan por disponer el valor por el que determinados bienes o derechos deben ser computados en la base imponible a los efectos de la cuantificación de la obligación tributaria.

⁵¹⁹ Cfr. ARNDT, H.-W., *Praktikabilität und Effizienz...*, cit., pp. 34 y ss., y pp. 82 y ss., autor que otorga al término *Praktikabilität* un significado idéntico al contenido del principio de eficacia, en el sentido en que es empleado por nosotros: principio que se ordena a la satisfacción efectiva de cualesquiera fines normativamente fijados.

Contra lo que sostiene TIPKE, K., *Ungleichmässigkeit der Besteuerung*, cit., p. 601, que rechaza los criterios tendentes a la obtención de la máxima recaudación en la selección de los contribuyentes a inspeccionar; criterios que tacha de parciales (*einseitige Ertragsorientierung*) por economicistas (*Besteuerung nach dem ökonomischen Prinzip*).

⁵¹⁵ Cfr. BVerfGE. 12, 354, 364, y su comentario a cargo de LOHMANN, H. H., *Die Praktikabilität des Gesetzesvollzugs...*, cit., p. 432.

⁵¹⁶ Cfr. BVerfGE 21, S. 12 y el comentario de HÄBERLE, P., «*Gemeinwohljudikatur*» und *Bundesverfassungsgesicht...*, cit., pp. 277 y 278.

⁵¹⁷ En contra, FALCÓN Y TELLA, R., «Comentario general de jurisprudencia», en *REDF*, núm. 66, 1990, páginas 303 y ss., para quien la posición exorbitante de la Administración únicamente justifica las prerrogativas o facultades de autotutela de que se encuentra investida, que le permite declarar y ejecutar por sí misma su derecho. En

Porque, en efecto, forma parte de la misma esencia de las funciones de la Administración tributaria tener como punto de referencia la ejecución global (*Gesamtvollzug*) de las leyes, frente a una ejecución de la Ley, propia de otros sectores del ordenamiento, como el penal, que se endereza hacia una aplicación normativa que, con base en el principio de tipicidad, pretende agotar en cada supuesto de hecho todos los atributos fácticos relevantes que finalmente plasman en una consecuencia jurídica singularizada.

Y ello es así porque la ejecución global de las leyes tributarias en el contexto actual de una Administración de masas, se presenta como la única solución posible para resolver el conflicto que enfrenta a los principios de igualdad y tipicidad. Pues, en efecto, no es posible desconocer que la Administración tributaria se encuentra frente a unos preceptos normativos que deben ser ejecutados en un determinado tiempo (*zeitgerechte Gesamtvollzug*)⁵²⁰, al objeto de que dicha ejecución se acompañe razonablemente a las exigencias presupuestarias.

Exigencias que obligan a modular el principio de igualdad en la imposición a través de la intensificación de la capacidad administrativa disponible en la comprobación de los supuestos de hecho que presenten una mayor expectativa recaudatoria; puesto que, de no procederse a la simplificación de la ejecución normativa en el aludido sentido, la Administración obraría arbitrariamente, al lesionar el principio de proporcionalidad como presupuesto implícito en la cláusula de Estado de Derecho⁵²¹. Por ello, no puede extrañar, en definitiva, que el Tribunal Constitucional alemán considere que las actuaciones de la Inspección amparadas en criterios de maximización de la recaudación en función de los medios escasos disponibles, constituyen un procedimiento objetivo de selección (*sachgerechtes Auswahlverfahren*), congruente con la limitada capacidad de la Inspección, y que satisface plenamente el principio de igualdad en la imposición⁵²².

⁵²⁰ La importancia del factor tiempo en el Derecho Tributario, como señala ARNDT., H-W., *Praktikabilität...*, cit., p. 84, es consecuencia de la propia configuración de este sector del ordenamiento que gira alrededor de prestaciones de carácter dinerario, lo que se refleja en toda la regulación positiva del tributo.

⁵²¹ Así, ARNDT., H-W., *Praktikabilität und Effizienz...*, cit., p. 85, se refiere, en concreto al artículo 20.3 de la Ley Fundamental de Bonn, precepto en el que como es sabido se inspiró el artículo 103 CE, y que somete a la Administración a la Ley y al Derecho. En tal sentido, la ejecución simplificada de la Ley supone una racionalización de las actuaciones administrativas porque de esta manera se realiza el programa de la Ley (*Gesetzesprogramm*), al tiempo que evita la arbitrariedad que supondría intentar una ejecución de la Ley desatendiendo los condicionantes de la limitada capacidad administrativa, en un entendimiento equivocado, estrictamente formalista, del principio de legalidad.

⁵²² Cfr. ARNDT, H-W., *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts*, cit., p. 168, que en concreto se refiere a la resolución BVerfGE, 16, 124, 128.

Por otro lado, ahí se ofrecen datos correspondientes al período de 1983, en el que los obligados tributarios que realizaban actividades empresariales fueron divididos por las autoridades de la Administración Tributaria en grandes, pequeños y medianos, precisamente en función del tamaño de la empresa y, consecuentemente, de su probable potencia recaudatoria (*Grossbetriebe, Mittelbetriebe, Kleinbetriebe*). Pues bien, en dicho período fueron inspeccionadas el 10,63 por 100 de las grandes empresas, el 4,8 por 100 de las medianas y el 1,76 por 100 de las pequeñas.

Y aunque se admita que la aludida transferencia de fines entre la Hacienda y la Administración ha provocado que el sistema tributario persiga fines ajenos a la mera recaudación, como se pone palmariamente de manifiesto a través de fenómenos como la extrafiscalidad o el fundamento justificador de buena parte de las exenciones y en general de las técnicas de reducción tributaria⁵²³, lo cierto es que también convendría derivar las consecuencias oportunas del hecho de que la satisfacción de la práctica totalidad de los intereses públicos que se realizan a través de las prestaciones del Estado social dependa de los ingresos recaudados por la Administración tributaria⁵²⁴; lo que hace que el interés en la obtención máxima de los ingresos no recaudados en período voluntario no pueda sólo ser contemplado como un dato meramente económico, sino también, y especialmente, como un interés público de incuestionable relevancia jurídico-constitucional que a la AEAT por su posición institucional corresponde actualizar en fase de aplicación normativa.

Por ello, el peculiar sistema de financiación de la AEAT, al instrumentalizar el ejercicio de las potestades de gestión tributaria en favor de la mayor recaudación obtenida a través de actuaciones del ente público, puede constituirse, a nuestro juicio, en un importante instrumento enderezado a la satisfacción de las exigencias de la cláusula de Estado social del artículo 1.1 CE; cláusula para cuya realización efectiva es precisa una actuación administrativa de la que se deriven los ingresos suficientes para hacer efectivos los derechos económicos y sociales

Por otro lado, la cadencia temporal de inspecciones que soporta una gran empresa es de 4,8 años; las medianas empresas de 9,4 años; y finalmente, las pequeñas empresas de 56,8 años. En cuanto a la recaudación obtenida sobre el total en el período referido de 1983, correspondió, significativamente, el 74,8 por 100 a las grandes empresas, el 18,1 a las medianas y el 7,1 a las pequeñas.

En tal sentido, como señala ARNDT en la obra citada, la norma administrativa interna que desarrolla, con fundamento en el artículo 108.7 de la Ley Fundamental, los preceptos dedicados a la Inspección en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 — *Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung* (BpO)— se ciñe igualmente a unos criterios que persiguen la obtención del mayor ingreso respecto de lo no recaudado en período voluntario a través de un empleo eficiente de la limitada capacidad disponible.

⁵²³ Cfr. VILLAR PALASÍ, J. L., «Fisco «versus» Administración: la teoría nominalista del impuesto...», cit., p. 28; vide asimismo, VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., «Hacienda Pública y Administración Pública», en *HPE*, núm. 26, 1974, p. 103; CASADO OLLERO, G., «Los fines no fiscales de los tributos», en AA. VV., «Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma», vol. I, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 103, que señala que, pese a ser la extrafiscalidad una expresión vaga de contornos muy imprecisos, puede admitirse que dentro de ella quedan encuadradas aquellas funciones que en especial cumplen algunos tributos o técnicas de los mismos que se alejan de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición.

⁵²⁴ Idea que ha expresado BADURA, P. *Staatsrecht*, «Systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland», C.H. Beck'sche, München, 1986, p. 198, al afirmar que el Estado social depende de los recursos financieros disponibles (*Der Sozialstaat ist ökonomisch gegründet*); razón por la cual, a juicio de este autor, los límites materiales de dicho Estado configuran también criterios para el enjuiciamiento constitucional de aquellas leyes a través de las cuales los fines sociales pueden ser efectivamente completados.

Entre nosotros, SÁNCHEZ BLANCO, A., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria...*, cit., en PÉREZ MORENO, A. (dir.), «La Administración instrumental...», t.I., cit., p. 761, donde se señala que «en el consenso social en torno al sistema tributario y en la demanda social de neutralizar el fraude fiscal late la conciencia de estar ante el corazón del Estado social», puesto que «la materialización de los derechos sociales requiere de la pertinente financiación tributaria».

en los que el Estado social toma cuerpo, ya que, en definitiva, «en la situación actual, el Estado debe ser un Estado fiscal para poder ser un Estado social y de Derecho, razón por la que los conceptos de Estado fiscal y Estado de Derecho no son antitéticos sino mutuamente complementarios»⁵²⁵.

Y, por otro lado, desde la perspectiva de la multiplicidad de fines que actualmente persigue la Administración en el Estado social, no es posible desconocer la novedad que representa el sistema de financiación de la AEAT para la consecución de los fines propios de la Administración tributaria, respecto a la planificación que de sus respectivos fines realizan otras Administraciones sectoriales. Porque, en efecto, el incremento automático del presupuesto de gastos de la AEAT permite que ésta fije sus objetivos o fines con un considerable grado de independencia de los medios que se ponen a su disposición, pues el cumplimiento eficaz de los fines de la AEAT desencadena, en virtud del mecanismo previsto en la transferencia presupuestaria procedente de los actos de liquidación, un incremento automático de los medios que el ente público tiene a su disposición. Ello ciertamente supone una importante novedad, como decimos, respecto a otros sectores de la Administración, donde el ente público planifica sus fines en función de los medios disponibles, que son rígidamente predeterminados en la mayoría de los casos en virtud del principio de legalidad presupuestaria⁵²⁶.

Dicha estructura de funcionamiento estatal determina, efectivamente, que se coloquen en un primer plano la utilización óptima de los recursos o medios, y con ello, pasen a una posición destacada las consideraciones basadas en la eficiencia como forma específica de la eficacia. Y esta situación refleja rigurosamente un conflicto de primer orden entre el Estado de Derecho y el Estado presupuestario: porque si el legislador determina los fines de interés general dentro del amplio campo de libertad de configuración que le permite el orden constitucional, dichos fines, en la mayoría de los casos genéricamente establecidos, sólo se verán satisfechos en la medida que lo permitan los medios disponibles, éstos sí rígidamente prefijados en virtud del principio de legalidad presupuestaria⁵²⁷.

Pues bien, el artículo 103 de la Ley 31/1990 se sitúa ante este conflicto de parte del Estado de Derecho al establecer un régimen jurídico presupuestario que permite a la AEAT incrementar en la cuantía establecida en la Ley de Presupuestos los medios disponibles, en función de la consecución de los fines de interés general que el ordenamiento encomienda a la AEAT. Por medio de este mecanis-

mo la AEAT determina, en cierto grado al menos, los medios desde los fines establecidos. En tal sentido, conviene tener presente la específica configuración institucional de la AEAT, como típica Administración de *imperium*, puesto que cualquier valoración del peculiar sistema de financiación de la AEAT, en relación con los fines de interés general que tiene a su cargo, debe partir, a nuestro juicio, de esta fundamental constatación.

Y es que la AEAT, frente a otras actuaciones de la Administración consistentes en la prestación de servicios públicos o en la dación de bienes y servicios al mercado en condiciones de competencia, desempeña auténticas funciones públicas, expresadas nada menos que en la realización del principio de legalidad tributaria. Razón por la cual es exigible a la AEAT una eficacia entendida en el sentido de la realización del interés general, predeterminado en los mandatos contenidos en las leyes tributarias que está llamada a aplicar. De ahí que, al contrario de los criterios de actuación que guían a las Administraciones de índole prestacional o económico, deben pasar a un segundo término las consideraciones basadas en parámetros de eficiencia o pura optimización de medios, que concluyen finalmente, a semejanza de lo que ocurre en las organizaciones de carácter privado concurrentes en el mercado en condiciones normales de competencia, en la determinación de los fines a alcanzar en función de los medios que la organización tiene a su disposición⁵²⁸.

En este sentido, el régimen jurídico presupuestario de la AEAT permite una planificación de los fines de interés general que aquella debe perseguir de un modo en cierto grado independiente de los medios presupuestarios que se fijan en la Ley de Presupuestos, justamente a través del referido mecanismo presupuestario que relaciona el grado de consecución de los fines con los medios a disposición de la organización. Ello supone, por consiguiente, la introducción en el régimen jurídico de la Administración tributaria de un criterio de eficacia que se aproxima más al que debe presidir la actuación de las Administraciones cuya función principal es

⁵²⁵ Cfr. FRIAUF, K. H., *Unser Staat als Rechtsstaat*, en *Steuerberaterjahrbuch*, 1977/1978, p. 43, citado por RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1988, p. 41.

⁵²⁶ Como ha notado PAREJO ALFONSO, L., *La eficacia como principio jurídico...*, cit., p. 62.

⁵²⁷ Así, PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, p. 62; del mismo autor., *Eficacia y Administración...*, cit., páginas 134 y ss.

⁵²⁸ PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, pp. 54-60, destaca que en el supuesto de la Administración de carácter o contenido económicos (actividades de gestión patrimonial y económico-financiera de los medios de la propia Administración y de intervención en la vida social económica en calidad de mero agente de la misma), por su misma naturaleza, este tipo de actividad de la Administración es la que ha estado más penetrada por preocupaciones ligadas a la eficiencia, economía y productividad; en definitiva, a la racionalidad técnica en la gestión. Por supuesto que la exención del Derecho Público tiene mucho que ver en esta constatación. La razón esencial, con todo, de la mayor penetración en este campo de la idea de la eficacia o eficiencia radica, sin duda, en el dato de que en él es absolutamente clara y está en primer plano la relación medios-objetivos/fines, pues de lo que se trata primordialmente es justamente de sacar el máximo rendimiento a los recursos disponibles, de utilizarlos de la forma más productiva y útil.

Similares consecuencias deduce PAREJO de la actuación de la Administración prestacional, aunque admite ciertas modulaciones en la aplicación del modelo de eficiencia propio de la actividad económica privada, por razón de la componente sustantiva del interés general o público que en mayor o menor grado es identificable en la Administración prestacional.

la realización del Estado de Derecho⁵²⁹. Porque permite paliar, al menos parcialmente, el conflicto entre los medios limitados de la Administración y los mandatos legales de ejecución, al permitir que la AEAT pueda incrementar su capacidad inicial de gestión. Por ello, el régimen jurídico presupuestario de la AEAT media, en favor del Estado de Derecho, en el conflicto que expresa la tensión existente entre el legislador presupuestario (*Haushaltsgesetzgeber*) y el legislador «material» (*Sachgesetzgeber*), al que aludía Isensee, al referirse a la carencia por parte de la Administración de facultades para incrementar su capacidad, dado que en último término el legislador presupuestario es el responsable último de la escasez de medios de los órganos administrativos⁵³⁰; paliando la situación denunciada por Arndt, en la que el legislador presupuestario se convierte en el «señor» de los procedimientos tributarios (*Herrn des Verfahrens*) a través de una previsión de partidas presupuestarias muchas veces tan escasas que conducen a la Administración a una simplificación tan excesiva en su tarea de ejecución que, en ciertos casos, puede esconder una burla al Estado de Derecho⁵³¹.

Ello no significa, lógicamente, que en la actuación de la AEAT no se deba atender, aun en un segundo plano de importancia, a los criterios de eficiencia y economía, puesto que se trata de criterios proclamados en el artículo 31.2 de la CE que vinculan, junto al de equidad, la asignación del gasto público; criterios de justicia que obligan a la AEAT a considerar los costes administrativos o costes de gestión concernientes a la administración del sistema tributario, referidos al análisis coste/beneficio en que debe incurrir la Administración para la obtención de los ingresos tributarios⁵³². Unos costes de gestión que, aunque no son tomados en

consideración a la hora de fijar la cuantía de la transferencia procedente de la participación en el montante de los actos de liquidación, al estar constituida la base de cálculo de la transferencia por la recaudación bruta de los ingresos tributarios obtenidos, pueden, no obstante, ser evaluados por los órganos competentes para efectuar los correspondientes controles de economía y eficiencia a que se sujeta la actuación financiera de la AEAT por su Ley de creación, singularmente el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado.

En un segundo orden de consideraciones, es necesario analizar el significado del interés recaudatorio, alentado por el sistema de financiación de la AEAT, desde los criterios materiales de justicia contenidos en el artículo 31.1 CE. Porque si el fundamento de las potestades de comprobación e investigación se encuentra en el artículo 31 CE, la función inspectora habrá de acomodarse a los criterios y principios que enmarcan en la Constitución el deber de contribuir. De ahí que el ámbito y contenido material de dicho deber no puede quedar menoscabado por una ordenación inapropiada de las tareas administrativas de aplicación y control de los tributos⁵³³. En consonancia, por cierto, con un precepto constitucional que no es sólo un mandato al legislador, sino también una exigencia de resultados a la que ha de conducir el ordenamiento jurídico tributario, por lo que no resulta lícito prescindir de la dimensión operativa o aplicativa del ordenamiento.

Pues bien, debemos plantearnos la legitimidad, a la luz de los criterios de justicia del artículo 31 CE, de la instrumentalización que el sistema de financiación de la AEAT realiza de la función inspectora hacia aquellos sectores de contribuyentes de los que sea previsible la obtención de una mayor recaudación. Se trata de una cuestión que se encuentra estrechamente relacionada con las consecuencias jurídicas que se derivan para la actuación inspectora del principio constitucional de igualdad en fase de aplicación normativa⁵³⁴. En efecto, como ha destacado Lozano Serrano, si el artículo 14 de la Constitución no sólo impide un trato discriminatorio en la Ley sino también en la aplicación de la Ley, la igualdad aparece como una exigencia de resultados, no como simple previsión normativa; de modo que si la actividad inspectora ha de observar este principio, y si, por ejemplo, debido a dificultades o carencias particulares, el control recae más comúnmente sobre ciertos grupos de contribuyentes o manifestaciones de capaci-

⁵²⁹ Desde una perspectiva general, PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, pp. 60-61, ha escrito que, debido a que la Administración de *imperium* o autoridad es la Administración no tanto productora como realizadora de la efectividad del Derecho, en la actuación de este tipo de Administración el principio constitucional de eficacia demanda que lo determinante sean los fines, no los medios, por lo que éstos deben adecuarse y disponerse según aquéllos. En el Estado social de Derecho, esta Administración está legalmente programada para ese fin, incluso cuando se le otorga un margen de apreciación o una determinada discrecionalidad. Por ello, la necesidad jurídica del cumplimiento del fin inherente a las potestades administrativas, en términos de plenitud, corrección y prontitud debe ser la idea central que gobierne la actuación administrativa. Es, pues, un campo requirente de plena eficacia, tal como la consagra el artículo 103.1. Una eficacia que, por cierto, es desconocida y ajena para la actividad económica privada al centrarse en la materialización del fin, del interés general. No porque a la eficacia que persigue la Administración de *imperium* no le interesen los medios (éstos siempre están vinculados a los fines), sino que desde éstos se decide sobre aquéllos y no a la inversa.

⁵³⁰ Tensión de la que da cuenta ISENSEE, J., *Die typisierende...*, cit., p. 171.

⁵³¹ Cfr. ARNDT, H.-W., *Praktikabilität und Effizienz...*, cit., pp. 96 y ss., que acertadamente afirma que la Constitución impone límites a las leyes presupuestarias en este sentido, porque es posible que éstas fuercen a la Administración a una simplificación en la ejecución de los mandatos legales que sea intolerable constitucionalmente.

⁵³² Es justamente en los supuestos de hecho tributarios con menor relevancia recaudatoria donde para ISENSEE, J., *Die typisierende Verwaltung...*, cit., pp. 174 y ss., se encuentra más justificada la introducción de criterios basados en la eficiencia (*Wirtschaftlichkeit*).

Para un estudio de los costes de gestión de la Administración tributaria española, vide PASTOR GARCÍA-MORENO, M., «Los costes de administrar el sistema tributario español», en *Cuadernos de Actualidad, HPE*, núm. 4, 1990, pp. 3 y ss., donde se resalta que el componente de costes fijos determina que para los niveles más bajos de recaudación los costes sean comparativamente más elevados.

⁵³³ En este sentido, LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 33; RODRÍGUEZ BEREJO, A., *El sistema tributario en la Constitución...*, cit., pp. 65 y ss.

⁵³⁴ Como destaca PALAO TABOADA, C., «Procedimiento administrativo y procedimiento tributario», cit., en AA. VV., «XXXI Semana...», cit., p. 508, uno de los problemas más relevantes de la transformación de los procedimientos tributarios en procedimientos en masa es la elucidación de las consecuencias que para el principio constitucional de igualdad se derivan de la necesidad de la Inspección de recurrir a técnicas de control por muestreo.

dad, habría que estar pendientes de la posible dimensión constitucional de esa desigualdad⁵³⁵.

Afrontando esta cuestión justamente desde la perspectiva constitucional, el régimen jurídico presupuestario de la AEAT está alentando, a nuestro juicio, una planificación de las actuaciones inspectoras seguramente más ajustada a los criterios materiales de justicia proclamados en el artículo 31.1 CE. Porque si el principio de capacidad contributiva debe proyectarse en la fase aplicativa del tributo, como criterio interpretativo para la actualización en cada caso del interés público en que consiste toda actuación administrativa, la intensificación de la limitada capacidad inspectora en aquellos grupos de contribuyentes de los que sea probable la obtención de una mayor recaudación, supone otorgar virtualidad a dicho principio constitucional, no sólo en el momento de creación del Derecho, sino también en el momento de la interpretación que del mismo debe realizar la AEAT en fase de aplicación, y por consiguiente, de actualización del interés público, como elemento consustancial a las potestades administrativas de gestión tributaria⁵³⁶.

En definitiva, el sistema de financiación de la AEAT, al incrementar el presupuesto de gastos justamente a través de la transferencia procedente de los ingresos obtenidos como consecuencia de efectivas actuaciones administrativas, introduce un importante estímulo para la satisfacción efectiva del deber de contribuir, al proyectar el principio de capacidad económica en el momento de la actuación de la norma tributaria por el ente público; puesto que, en fin, dicho sistema de financiación, ante la limitada capacidad de los órganos administrativos, orienta la actuación administrativa justamente hacia aquellos sectores de contribuyentes cuyas manifestaciones de capacidad económica son más relevantes⁵³⁷.

Precisamente por ello, el incentivo que introduce el régimen jurídico presupuestario de la AEAT en favor de la obtención de la máxima recaudación no supo-

⁵³⁵ Cfr. LOZANO SERRANO, C., *La actividad inspectora y los principios constitucionales*, cit., pp. 27-29; asimismo, GARCÍA AÑOVEROS, J., *Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación...*, cit., p. 600, advierte de la posible incidencia constitucional de las diferencias de trato de que son objeto los contribuyentes por la Inspección de los Tributos.

⁵³⁶ Vide CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica», en *RDFHP*, núm. 60, 1965, pp. 995 y 996, autor que se cuestiona el interés que puede tener la interpretación del principio de capacidad contributiva y se pregunta la manera en qué el principio de capacidad puede influir y trascender a la operación lógica en que consiste la interpretación; asimismo, CASADO OLLERO, G., «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», en *REDF*, núm. 34, 1982, p. 198, que destaca que los límites constitucionales establecidos para la realización de la justicia fiscal deben ser observados no sólo en el plano normativo, sino también en el momento de la actuación de la norma tributaria.

⁵³⁷ En este sentido, merecen ser traídas a colación aquí las reflexiones de RODRÍGUEZ BEREJO, A., «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: Consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», en *Sistema*, núm. 53, 1983, p. 85, acerca de la necesidad de un Derecho financiero «desigual», que trata de manera desigual a los ciudadanos porque parte de la desigualdad real, efectiva (ya que no legal o formal), económica y social de los individuos y de las clases sociales.

ne vulneración alguna del mandato de servicio con objetividad a los intereses generales de la Administración Pública que ordena el artículo 103.1 CE⁵³⁸. Al igual que tampoco supone un atentado contra el principio de generalidad enunciado en el artículo 31 del texto fundamental, como principio de justicia material que se integra entre los que deben configurar un sistema tributario justo⁵³⁹; puesto que dicho principio, al consistir básicamente en la interdicción de todo privilegio que, en ausencia de una justificación razonable amparada constitucionalmente, deje un área inmune al pago de los tributos, se presenta como un mandato al legislador para que en el proceso de tipificación de los hechos imposables agote todas las manifestaciones de capacidad económica⁵⁴⁰, proyectándose, por tanto, en la fase de creación normativa y no de aplicación.

Al margen de que tampoco cabría entender el mandato de generalidad, en el supuesto de que se tratara de inducir del mismo alguna consecuencia en fase de aplicación normativa, como expresión de una orden consistente en dirigir el esfuerzo de los órganos inspectores con la misma intensidad hacia todos los grupos de contribuyentes, toda vez que ello supondría no sólo un empleo irracional de los medios —necesariamente limitados— puestos a disposición de la Administración tributaria, vulnerándose de este modo los principios de eficiencia y economía proclamados en el artículo 31.2 CE, sino que, además, se opondría a la funcionalidad del principio de capacidad económica en la fase de interpretación/aplicación que desarrolla la Administración tributaria.

En este orden de ideas, se debe tener siempre presente que la función que la Constitución reclama del principio de igualdad en la aplicación de la Ley exige, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, la introducción de criterios diferenciadores en el tratamiento de los supuestos de hecho, siempre que dichos criterios sean objetivos y razonables y se encuentren fundamentados en otros principios o valores constitucionales⁵⁴¹. Y si la igualdad del artículo 31 de la CE es diferente de la del artículo 14 porque se debe conectar con el principio de capacidad económica, como puso de manifiesto la STC 27/1981 (F.J. 4),

⁵³⁸ Contra lo que sostienen FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español*, cit., p. 115; PITA GRANDAL, A. M., *La Agencia Estatal...*, cit., p. 372; SÁNCHEZ SERRANO, L., *Los españoles ¿súbditos fiscales?*, cit., p. 263; BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M., *La Agencia Tributaria frente al contribuyente...*, cit., p. 119; AGUALLO AVILÉS, A., *El contribuyente frente a los Planes...*, cit., p. 36.

⁵³⁹ Como afirman BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia tributaria frente al contribuyente...*, cit., p. 119; AGUALLO AVILÉS, A., *El contribuyente frente a los Planes...*, cit., p. 83, que «advierte que la generalidad en la imposición no parece estar entre los objetivos prioritarios de esa nueva Administración tributaria que pretende representar la Agencia».

⁵⁴⁰ Como se deduce de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha estudiado RODRÍGUEZ BEREJO, A., *El sistema tributario en la Constitución...*, cit., pp. 40-42, en especial la STC 13/1987, (F. J. 13).

⁵⁴¹ De acuerdo con las Sentencias del Tribunal Constitucional 79/1990 (F. J. 9 A) y 209/1988 (F. J. 6), que ha estudiado RODRÍGUEZ BEREJO, A., *El sistema tributario en la Constitución...*, cit., p. 46.

tiene toda su lógica que las actuaciones de la Administración tributaria se concentren en los grupos de contribuyentes cuyas manifestaciones de capacidad sean más relevantes, atendiendo de esta forma a los requerimientos de igualdad real contenidos en el artículo 9.2 CE, que exigen tratar de manera desigual lo que realmente es desigual a fin de lograr la igualdad real. Pues de la misma manera que los derechos de prestación, ante la insoslayable escasez de medios, no son disfrutados con la misma intensidad por todos sus posibles destinatarios, sino que, como tiene declarado la STC 77/1985, han de ser tomados en consideración los postulados de otros principios y valores constitucionales, singularmente los artículos 9.2 y 40.1 de la máxima norma, relacionados con el derecho a que la igualdad sea real y efectiva, el régimen jurídico presupuestario de la AEAT orienta las actuaciones inspectoras hacia aquellos sectores donde el fraude es más relevante⁵⁴².

El principio de igualdad, en fin, no implica un tratamiento igual con independencia de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica, de modo que la presencia de una justificación de relevancia constitucional, elimina cualquier riesgo de arbitrariedad en la desigualdad de trato. En efecto, como destacara Sánchez Morón, «el principio de objetividad de la acción administrativa es la manifestación a este nivel del principio de igualdad. Pero, naturalmente, el mismo no impone un tratamiento homogéneo para todos los ciudadanos, habida cuenta de la desigualdad de las situaciones sociales»⁵⁴³; desigualdad que los poderes públicos deben remover, de acuerdo con la expresión del citado artículo 9.2, y que puede ser considerablemente corregida a través de la satisfacción efectiva de los derechos económicos y sociales del capítulo III del título I de la Constitución, cuya fuerza interpretativa a la hora de valorar el establecimiento de desigualdades en el tratamiento de distintos

⁵⁴² Como ha destacado RODRÍGUEZ BEREJO, A., *El sistema tributario en la Constitución...*, cit., p. 13, y pp. 47 y ss., el Estado asume también una función social de redistribución de la renta y de la riqueza, que está en la esencia misma de la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que la Constitución proclama en el artículo 1.1, que no puede entenderse como un simple calificativo retórico sin consecuencias jurídico-constitucionales, sino, por el contrario, ha de considerarse como un auténtico principio constitucional de inmediata y directa aplicación y también como un principio estructural del orden jurídico y criterio hermenéutico fundamental del orden político y social establecido en la Constitución, de acuerdo con lo que establece la STC 19/1982, (F. J. 6). Idea que es coherente con la función que corresponde al Derecho Financiero, como Derecho desigual y redistributivo, que compromete el funcionamiento de la Hacienda Pública en el sentido proclamado por la Constitución de 1978 en el artículo 9.2, en relación con el artículo 40.1, cuando obliga a los poderes públicos a remover los obstáculos que impiden que la libertad y la igualdad entre todos los ciudadanos, entre las diferentes clases y grupos sociales, sea real y efectiva. Este es el sentido de la doctrina del Tribunal Constitucional en las STC 3/1983, (F. J. 3) y 98/1985, (F. J. 9).

⁵⁴³ Cfr. SÁNCHEZ MORÓN, M., «Notas sobre la función administrativa...», cit., en PREDIERI, A./GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (dir.), «La Constitución...», cit., p. 681; en parecidos términos CUÉTARA, J. M. de la, *Las potestades administrativas*, ed. Tecnos, Madrid, 1986, pp. 201 y ss. Y es que, como ya destacara STARCK, C., *El concepto de Ley en la Constitución alemana*, cit., p. 317, «sin referencia a la realidad que se trata de regular el principio de igualdad es vacío, no dice nada».

supuestos de hecho no es posible desconocer⁵⁴⁴. De ahí que, siendo la recaudación un interés cuya realización conecta con fines constitucionales, sea fundamental arbitrar las medidas adecuadas que articulen esa incentivación a la recaudación alentada por el régimen presupuestario de la AEAT hacia las auténticas bolsas de fraude sin que padezca la igualdad como valor y principio consagrado en el texto fundamental; para lo cual habrá que encontrar, por de pronto, una serie de criterios no disfuncionales para graduar la percepción de los emolumentos ligados a la productividad de los inspectores, ya que se corre el riesgo de introducir criterios economicistas en supuestos que difícilmente pueden ser reducidos a la frialdad de los números, como, por ejemplo, inspecciones mensuales practicadas, expedientes sancionadores incoados, etc., más que atender a criterios ligados a un plan de objetivos globales de cada una de las especialidades de la organización tributaria⁵⁴⁵.

Y, en esta misma línea, quizás sería conveniente excluir las liquidaciones provisionales de oficio, que dictan los órganos de gestión de la AEAT, de la base de cálculo que se tiene en cuenta, de conformidad con la Orden ministerial de 4 de marzo de 1993, para la aplicación del porcentaje de recaudación que se derive de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria o de otros actos administrativos acordados o dictados por la AEAT. Porque dichas liquidaciones provisionales se producen en la mayoría de los supuestos como resultado de meros cruces informáticos y, aun reconociendo la importancia de una tramitación ágil de las mismas en la dirección e impulso de los modernos procedimientos tributarios masificados⁵⁴⁶, tales liquidaciones no son expresión ciertamente de actuaciones inquisitivas que se proyecten sobre las bolsas de fraude más recalcitrantes; por ello, pese a la importante recaudación que de esas actuaciones administrativas se puede derivar, lo cierto es que la interpretación que hemos defendido de los principios de capacidad económica e igualdad en la fase de aplicación normativa, aconseja que no se coloquen en un mismo plano —como ahora se hace— las actuaciones realmente inquisitivas o de investigación y las llamadas de comprobación formal, desde el punto de vista de los incentivos que el ordenamiento puede establecer en el sentido de las decisiones que ha de tomar la organización administrativa dentro de los márgenes de la inevitable discrecionalidad en que ella se mueve.

⁵⁴⁴ En tal sentido, cfr. ALONSO GARCÍA, E., *La interpretación de la Constitución*, cit., pp. 396 y ss., que alude al papel fundamental de los derechos económicos y sociales dentro del test de razonabilidad que emplea el Tribunal Constitucional al indagar la finalidad de las normas que introducen criterios de desigualdad.

⁵⁴⁵ En este sentido, ARROYO YANES, L. M., *La Agencia Estatal...*, cit., en PÉREZ MORENO, A. (dir.), «La Administración», t. I., cit., p. 219.

⁵⁴⁶ Cfr. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *Posibles disfunciones...*, cit., pp. 68 y ss.

Por otro lado, en un orden distinto de cuestiones, sería conveniente considerar el importante criterio de control que el Poder Legislativo introduce sobre la actuación de la Administración tributaria a través de la formulación de un sistema de objetivos, que establece determinadas previsiones de ingresos tributarios procedentes de concretas actuaciones administrativas. Este control no se entiende, efectivamente, limitado a la siempre necesaria, pero a todas luces insuficiente, legitimidad de los actos administrativos que dicte la AEAT, sino que se encuentra principalmente enderezado a la evaluación del resultado global de la actuación administrativa y al cumplimiento eficaz por la Administración pública de los fines legales⁵⁴⁷; lo que supone ampliar la perspectiva del control más allá de la función de mero límite a la actuación, para avanzar, en sintonía con el principio constitucional de eficacia, en la verificación del cumplimiento de la función encomendada a la AEAT, incluyendo en el objeto de ese control también los aspectos omisivos de su actuación⁵⁴⁸; máxime cuando en los actuales procedimientos masificados el esfuerzo administrativo ha de concentrarse todavía más intensamente en los grupos de contribuyentes que ofrezcan mayores posibilidades recaudatorias, habida cuenta que el contribuyente medio, tras la automatización de los procedimientos masivos, puede ser controlado básicamente, aun a riesgo ciertamente de cierta imprecisión, a través de los medios informáticos⁵⁴⁹.

⁵⁴⁷ Como un exponente o ejemplo de la eficacia como fuente de legitimidad de la Administración en el Estado social, a la que se refieren PAREJO ALFONSO, L., *Presentación al número monográfico dedicado al principio de eficacia*, cit., p. 16, y BETANCOR RODRÍGUEZ, A., *Las Administraciones independientes...*, cit., pp. 322-335.

⁵⁴⁸ En esta dirección, MARTÍN QUERALT, J., «La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario», en *REDF*, núm. 9, 1976, p. 20, llama la atención sobre el contenido del principio de legalidad tributaria, que opera no sólo como límite de la Administración, sino además, y de modo muy significado, como obligación que a ésta incumbe para la realización de un mínimo de actividades en favor del interés público. Este es también el sentido de las reflexiones de CASADO OLLERO, G., *El principio de capacidad y el control constitucional...*, op. cit., pp. 199 y ss., cuando subraya la importancia de un control orientado principalmente al resultado global de la acción administrativa. Esta modalidad de control, señala este autor, es de apreciable importancia, «dado que, en ocasiones, salvándose la legitimidad formal de los concretos actos administrativos, puede resultar ilegítimo el comportamiento o la gestión global de la Administración, sobre todo en sus aspectos omisivos». Aunque desde el punto de vista procedimental, para llevarla a cabo sería menester abandonar los tradicionales modelos de actuación y llegar a un «control evidentemente sucesivo no ya sobre actos concretos, sino sobre grupos de actos o sobre el conjunto de la actividad».

En esta idea inciden BERMEJO RAMOS, J. *et al* (grupo de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales), «La modernización de la Administración Tributaria. Estrategia de lucha por el cumplimiento fiscal», en *Cuadernos de Formación para la Inspección de los Tributos*, núm. 25, 1994, pp. 16 y ss., al subrayar la importancia del concepto de estrategia en la organización de la Administración tributaria; como norma de referencia que fija los objetivos globales de la organización, establecidos de un modo lo suficientemente flexible para poder ser adaptados a las exigencias de un entorno cambiante, y al objeto de obtener unos resultados deseados a medio o largo plazo y a un coste mínimo. Y es esta idea de estrategia la que permite una valoración del grado de cumplimiento de los objetivos que no sólo incida en la regularidad y el cumplimiento formal de las normas, sino sobre todo en el cumplimiento de los objetivos globales de la organización.

⁵⁴⁹ Así, DELGADO PACHECO, A., *La gestión de los tributos en el marco de la nueva Agencia Estatal...*, cit., p. 17; en el mismo sentido, BRAVO PAIVA, M., «Informe de la Unidad Especial para el Estudio del Fraude. Síntesis de su contenido», en *Cuadernos de Actualidad*, HPE, núm. 6, 1994, pp. 223 y ss., que incide en la necesidad de dar plena operatividad a los cruces informáticos que permitan comprobaciones masivas en las situaciones en que no se precisa una actuación inspectora, al tiempo que se aboga por la necesaria diferenciación en la intensidad de la

Así pues, y por todas las razones apuntadas, el interés recaudatorio presente en el régimen jurídico presupuestario de la AEAT, lejos de enturbiar el recto ejercicio de las potestades de gestión tributaria al introducir en las mismas criterios de ponderación extrajurídicos, se erige en un elemento de indiscutible relevancia jurídico-constitucional integrado dentro del interés fiscal, como bien jurídico que la Constitución ha asumido al establecer el deber de contribuir en el artículo 31 de la CE⁵⁵⁰; un interés recaudatorio que sin suponer menoscabo alguno de ningún derecho fundamental ni violentar el estatuto constitucional de la Administración pública, puede, antes bien, modular el ejercicio de dichas potestades en orden a una satisfacción efectiva de la contribución general al sostenimiento de los gastos públicos más ajustada a los principios y valores de la Constitución y, en especial, a los criterios de justicia que el artículo 31 del texto fundamental sanciona y, en fin, en el sentido de una lucha más eficaz contra el fraude fiscal.



actuación inspectora en función del tipo de contribuyente; también BURGUILLO, J., «La planificación de las actuaciones inspectoras», en *Cuadernos de Formación de la Inspección de los Tributos*, núm. 25, 1994, pp. 1 y ss., donde se subraya la importancia de la idea de estrategia como elemento necesario dada la ausencia de capacidad administrativa para proceder a la comprobación de todos los contribuyentes, que obliga a la Administración, en el momento de seleccionar qué contribuyentes han de ser objeto de comprobación, a actuar «opináticamente», desechando criterios puramente aleatorios, de suerte que el eventual nivel de fraude con relación a otros contribuyentes sea un elemento de primer orden a considerar; en el mismo sentido, ÁLVAREZ ARZA, M., «Breve referencia al plan de lucha contra el fraude en la Agencia», en *Cuadernos de Actualidad*, núm. 6, 1994, pp. 247-249, donde se pone el acento en la necesaria asimetría en el tratamiento de los contribuyentes por la Inspección; asimismo, BERMEJO RAMOS, J. *et al* (grupo de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales), *La modernización de la Administración tributaria...*, cit., p. 11, donde se señala que la estrategia de lucha contra el fraude fiscal exige a la Inspección tributaria que sea selectiva, concentrada en las rentas reales y capaz de cuidar los efectos indirectos de sus acciones, atendiendo a los volúmenes reales de las operaciones; pues son éstas las exigencias que mejor responden a las características de nuestro sistema fiscal y a las consiguientes percepciones de equidad del sistema y eficacia de la Inspección.

⁵⁵⁰ Sobre el interés fiscal como deber enraizado en el genérico de solidaridad, vide ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir...*, cit., pp. 325 y ss.

CAPÍTULO CUARTO

INCIDENCIA DE LA CREACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN



A constitucionalización de la potestad sancionadora de la Administración por obra del artículo 25 del texto fundamental, junto a la naturaleza jurídico-pública de la AEAT, pueden hacer que parezca innecesario, al menos en una primera aproximación, cualquier suerte de análisis o reflexión acerca de la legitimidad y conveniencia de la atribución de facultades sancionadoras a dicho ente público, por cuanto que hoy ya nadie puede negar la existencia y normalidad del ejercicio de la referida potestad

administrativa⁵⁵¹, pese a la existencia de tesis doctrinales que todavía hoy abogan por la conveniencia, *de lege ferenda*, del establecimiento del monopolio judicial en el ejercicio del llamado *ius puniendi* del Estado⁵⁵².

Sin embargo, la oportunidad de reflexionar acerca de la incidencia de la creación de la AEAT sobre la configuración jurídica de la potestad sancionadora tributaria se demuestra rápidamente al recordar, de un lado, que el objeto de nuestra investigación es la determinación de la influencia que la nueva estructura jurídico-organizativa de la Administración tributaria supone sobre el ejercicio de las diferentes potestades administrativas que el ente público ha de desplegar en la aplicación efectiva del sistema tributario –partiendo de la premisa fundamental de la innegable influencia que la estructura organizativa ejerce sobre el desarrollo de las funciones públicas de aplicación de las distintas figuras tributarias⁵⁵³–. Y si, por otra parte, se constata que «la gestión tributaria y la imposición de sanciones son ámbitos claramente separados de la Administración del Estado, procedimientos ordenados a la consecución de fines diversos, que dan lugar al ejercicio de distintas potestades y producen efectos claramente diferenciados entre sí»⁵⁵⁴, la conclusión que se extrae de las premisas enunciadas es la justificación plena del análisis que nos proponemos realizar.

Y este análisis, como es obvio, lejos de pretender un examen particularizado de la configuración jurídica de la potestad sancionadora tributaria, se centrará exclusivamente en las cuestiones directamente relacionadas con la posición jurídica de la AEAT en el desarrollo del procedimiento sancionador tributario. De ahí que nuestro estudio parta, en primer lugar, de la propia atribución de la potestad sancionadora a un ente de Derecho público funcionalmente descentralizado, cual es la AEAT. Porque, aun cuando la potestad sancionadora se encuentra constitucionalmente reconocida por el artículo 25 CE y su ejercicio por entes funcionalmente descentralizados resulte en principio inobjetable

⁵⁵¹ Aunque la referida constitucionalización no suponga una novedad radical en el panorama de la historia constitucional española, pues, como ha constatado NIETO, A., *Derecho Administrativo sancionador*, 1.ª ed., ed. Tecnos, Madrid, 1993, pp. 44 y ss., y pp. 75 y 76, en su documentado estudio acerca del ejercicio de la potestad sancionadora durante el siglo XIX, en España siempre se ha considerado obvia la existencia de una potestad sancionadora de la Administración compatible con otra similar propia de los Tribunales de Justicia. Esta es una situación totalmente generalizada que se arrastra desde el Estado absolutista, aunque en algunos países de Europa, en contraste a lo sucedido en España, se alteró profundamente durante el constitucionalismo decimonónico, provocando un eclipse de las facultades administrativas sancionadoras al otorgar al Juez el monopolio de su ejercicio. A partir de la Primera Guerra Mundial volvió a oscilar, sin embargo, el péndulo de la historia, restableciéndose las potestades administrativas tradicionales, que hoy se encuentran en la cota de intensidad más alta incluso que la que alcanzaron en los momentos más exacerbados del Estado de Policía.

⁵⁵² Así, PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, «Parte General», t. I., cit., pp. 455 y ss.

⁵⁵³ Cfr. HENSEL, A., *La influencia del Derecho Tributario sobre la formación de los conceptos de Derecho Público*, op., cit., p. 178.

⁵⁵⁴ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, cit., p. 162.

y goce de toda normalidad en nuestro ordenamiento jurídico⁵⁵⁵, lo cierto es que la potestad no se entiende atribuida sin más a cualquier ente público⁵⁵⁶. Porque tanto dicha operación de atribución a una determinada Administración como su ejercicio en cada caso por un órgano administrativo, deben cumplir ciertas exigencias constitucionales derivadas de una de las manifestaciones del principio de legalidad sancionadora contenido en el ya citado artículo 25 del texto fundamental.

El segundo orden de cuestiones que centrará nuestra atención gira en torno a la aplicabilidad de las garantías del procedimiento sancionador contenidas en la LRJAP y PAC al ordenamiento sancionador tributario. En efecto, a raíz de la aprobación de esta Ley, se ha podido sostener que la función constitucional de la misma, enunciada en el artículo 149.1.18.ª del texto fundamental, demanda que las garantías allí contenidas sean de aplicación general no sólo a todas las Administraciones públicas, sino también a cualesquiera materias, razón por la que se defiende que los procedimientos específicos establecidos *ratione materiae* deberán respetar en todo caso esas garantías mínimas de los ciudadanos⁵⁵⁷.

Consecuentemente, por lo que se refiere a los procedimientos sancionadores tributarios, partiendo precisamente de la posición institucional de la AEAT, como ente de Derecho público titular de potestades administrativas, cierto sector doctrinal afirma que la estructura organizativa de la AEAT debe plegarse a las exigencias de ciertos principios del procedimiento sancionador contenidos en la LRJAP y PAC, que la regulación vigente al parecer no respeta. En concreto, de un lado, el principio de separación entre la fase instructora y decisoria, sancionado en el artículo 134.2 de esa Ley, que ordena atribuir las respectivas competencias de instrucción y resolución a órganos distintos en la tramitación de los procedimientos sancionadores; y, de otra parte, la prohibición de delegación de la facultad sancionadora, prevista en el artículo 127.2 del mismo cuerpo normativo, que, a juicio de algunos, resulta incompatible con la posibilidad de delegación de la competencia para la imposición de ciertas sanciones que ostenta el Ministro de

⁵⁵⁵ Como ha visto NIETO, A., *Derecho Administrativo*..., cit., pp. 109 y ss., al señalar que la atribución y consiguiente ejercicio de la potestad sancionadora por entes institucionales no supone más que otro supuesto de diversificación y fraccionamiento de la potestad punitiva del Estado.

Mayores problemas plantea, sin embargo, la atribución de dicha potestad a las llamadas Administraciones independientes, pues dicha atribución afecta incluso a la propia concepción del principio de división de poderes; sobre ello, vide BETANCOR RODRÍGUEZ, A., *Las Administraciones Independientes*, op., cit., en especial, pp. 265 y ss.

⁵⁵⁶ La diferencia entre la existencia de la potestad y la capacidad para su ejercicio es resaltada por NIETO, A., *Derecho*..., cit., pp. 87 y 88.

⁵⁵⁷ Para esta tesis, vide, por todos, PAREJO ALFONSO, L., «Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), «La nueva Ley de Régimen Jurídico...», cit., pp. 21 y ss.

Economía y Hacienda en favor de otros órganos de la Administración, de acuerdo con lo establecido en el artículo 81.1 b) de la LGT⁵⁵⁸.

Por fin, en tercer lugar, también habremos de referirnos brevemente a la compatibilidad entre el régimen jurídico presupuestario de la AEAT y las exigencias constitucionales de objetividad que son propias del ejercicio de la potestad sancionadora tributaria. Porque la inclusión del importe de las sanciones tributarias dentro de la transferencia presupuestaria que puede incrementar automáticamente el presupuesto de la AEAT aprobado por las Cortes Generales, ha permitido a un autorizado sector de la doctrina considerar que «esta regulación, justificada acaso en una eficacia pragmática, infringe, sin embargo, principios sustanciales de objetividad en la actuación sancionatoria, si obligados para toda la actuación administrativa, especialmente exigibles en materia represiva (art. 6.º del Convenio Europeo de Derechos Humanos, aplicable por art. 10.2 de la Constitución)»⁵⁵⁹.

II. LA ATRIBUCIÓN DE POTESTAD SANCIONADORA A LA AEAT

Al abordar esta cuestión, lo primero que debemos destacar es la ausencia de atribución expresa de potestad sancionadora a la AEAT tanto en su Ley fundacional como en cualquier otra norma con rango de Ley, a diferencia, por cierto, de la explícita atribución que el apartado uno, en su número 3, del artículo 103 de la Ley 31/1990 realiza de las potestades de gestión, inspección y recaudación, como facultades jurídicas indispensables para la satisfacción plena del fin institucional del ente público —la aplicación efectiva del sistema tributario estatal— al que quedan enderezadas todas las actuaciones de la AEAT. Esta ausencia plantea

⁵⁵⁸ Plantea la cuestión MARTÍN QUERALT, J., *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, cit., pp. 40 y ss.; con mayor amplitud, DIEZ-OCCHOA AZAGRA, J. M., «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador», en *Tribuna Fiscal*, núm. 42, 1994, pp. 1 y ss.

⁵⁵⁹ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R., 4.ª ed., *Curso de Derecho Administrativo*, t. II, cit., p. 200; participa de esa opinión SÁNCHEZ GALIANA, J. A., *Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios*, cit., pp. 452 y 453, llamando la atención sobre «el posible ejercicio interesado de la potestad sancionadora, teniendo en cuenta la participación de la Agencia Tributaria en las cantidades recaudadas».

La invocación que los dos primeros autores citados efectúan del Convenio Europeo de Derechos Humanos pone de relieve cómo se abre una nueva vía de penetración de lo que se ha dado en llamar «criminalización» del Derecho Sancionador Tributario, que exigiría, en este caso, del órgano administrativo sancionador una imparcialidad análoga a la que se predica de los órganos jurisdiccionales, en la medida en que la aludida «criminalización» reclama una aplicación estricta de los principios penales a los procedimientos sancionadores tributarios. (Vide, sobre esa «criminalización» y las consecuencias que sobre el sistema sancionador tributario puede ejercer la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, SOLER ROCH, M. T., «Deberes tributarios y derechos humanos», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, pp. 101 y ss.).

la duda acerca de la legitimidad del ejercicio de la potestad sancionadora por la AEAT en cuanto al cumplimiento de una de las manifestaciones del principio de legalidad proclamado en el artículo 25 CE: en concreto, el ejercicio de dicha potestad por un ente público que la tenga atribuida en virtud de una norma con rango de Ley, pues una cosa es el reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de la Administración en el artículo 25 CE y otra bien distinta es que aquélla pueda ser válidamente ejercida⁵⁶⁰. Pues bien, como ya ha sido oportunamente destacado⁵⁶¹, del silencio legal o ausencia de atribución expresa de potestad sancionadora a la Administración no cabe al intérprete la adopción de soluciones apriorísticas; pues lo cierto es que «teniendo en cuenta que nuestras leyes no suelen preocuparse de atribuir a la Administración de forma expresa potestad alguna, surge la cuestión de los efectos jurídicos de tal silencio; lo que, como es sabido, ofrece dos posibles soluciones: o bien considerar que la potestad no existe, o bien considerar que la exigencia de la atribución puede darse por cumplida —y que, en consecuencia, tal atribución existe—, si el intérprete constata la presencia de una atribución implícita». Y, en concreto, la ausencia de atribución explícita a la AEAT de potestad sancionadora no supone obstáculo alguno para el legítimo ejercicio del poder sancionador por parte del Ente público, por cuanto que, a nuestro entender, la potestad sancionadora le ha sido implícitamente atribuida.

En efecto, la tesis de la atribución implícita de potestad sancionadora, defendida en nuestra doctrina por De La Morena⁵⁶² con base en las construcciones alemanas del Derecho de Policía, entiende que cuando la Ley atribuye a un ente público funciones de vigilancia, le está apoderando implícitamente de potestades sancionadoras, porque quien tiene potestad de ordenar, de mandar y de prohibir, ha de tener también la potestad de sancionar, como potestad aneja e inseparable de la anterior, dado que sin la segunda parece que la primera ha de resultar inoperante.

En este sentido, interesa resaltar que la tesis aludida ha sido inequívocamente aceptada para el supuesto de los entes territoriales por el Tribunal Constitucional, que, a propósito de la distribución competencial sancionadora entre el

⁵⁶⁰ Como ha visto NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., p. 88, cuando señala que la existencia de la potestad sancionadora de la Administración no plantea ninguna duda, pues el artículo 25 CE la reconoce de antemano, mientras que su ejercicio, en concreto, requiere el cumplimiento de ciertos requisitos, comenzando por el de legalidad. Lo que, dicho con otros términos, significa que el texto constitucional no atribuye sin más la potestad, sino que simplemente se legitima, con carácter general, su atribución en el escalón legislativo ordinario, es decir, del desarrollo constitucional.

⁵⁶¹ Cfr. NIETO, A., *op. cit.*, pp. 87 y 88.

⁵⁶² La exposición de esta tesis puede verse en MORENA Y DE LA MORENA, I. de la., «De nuevo sobre la potestad sancionadora de la Administración en materia de infracciones al régimen de horario aplicable a los espectáculos públicos», *Boletín de Documentación de la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior*, núm. 117, 1989, pp. 2 y ss.; un resumen de la misma en NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., pp. 84 y ss.

Estado y las Comunidades Autónomas, ha declarado repetidas veces que la potestad normativa de establecer deberes y obligaciones «implica también la de prever sanciones en caso de incumplimiento» (STC 147/1991) ⁵⁶³. Todo ello, en consecuencia, conduce a concluir que, constituyendo la potestad sancionadora tributaria una función conectada esencialmente con las competencias de gestión en este mismo sector de la actuación administrativa, la atribución expresa por norma con rango de Ley a la AEAT de las potestades administrativas de gestión tributaria supone una atribución implícita de la potestad sancionadora conexas a aquéllas.

Porque, además, la aludida doctrina de la atribución implícita de potestad sancionadora a cualquier ente público que ejerza potestades públicas en aras al cumplimiento de determinados intereses generales, ha sido extendida, a nuestro entender, por mediación del artículo 2.2 LRJAP y PAC, al ámbito de los entes de derecho público funcionalmente descentralizados como es la AEAT. En efecto, dicho precepto, al determinar el ámbito de aplicación de la LRJAP y PAC, dispone que «las entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia, vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas, tendrán asimismo la consideración de Administración pública. Estas entidades sujetarán su actividad a la presente Ley cuando ejerzan potestades administrativas, sometiéndose en el resto de su actividad a lo que dispongan sus normas de creación».

Y, en efecto, de acuerdo con el precepto transcrito, cuando el ordenamiento encomienda a cualquier ente público la responsabilidad sobre la gestión de cualesquiera intereses generales, para cuya consecución aquél se encuentre pertrechado de las correspondientes potestades administrativas, puede entenderse que se le está otorgando a su vez la oportuna potestad sancionadora, al concederle a los efectos de la LRJAP y PAC «la consideración de Administración pública». De este modo, además, es posible flexibilizar la excesiva rigidez del mandato contenido en el artículo 127.1 LRJAP y PAC, que parecería excluir los supuestos de atribución implícita de potestad sancionadora a los entes públicos, lo que, de interpretarse dicha condición con un excesivo rigor, tendría como consecuencia que una parte sustancial de las Administraciones públicas se quedarían sin poder ejercer la potestad sancionadora ⁵⁶⁴.

Pues bien, la atribución de la potestad sancionadora a la AEAT satisface plenamente las exigencias del principio de legalidad, puesto que, en primer término, se puede afirmar que una norma con rango de Ley le reconoce implícitamente la titularidad de dicha potestad al considerarla Administración pública,

por ser titular de determinadas potestades públicas en un ámbito de gestión oportunamente acotado, como son todas las de gestión tributaria, en orden a la consecución de su fin institucional. En fin, el ejercicio de la potestad sancionadora por la AEAT cuenta con la necesaria cobertura legal, que exige el artículo 25 CE, de acuerdo con lo que tiene declarado el Tribunal Constitucional en la Sentencia del Tribunal Constitucional 101/1984 (F. J. 4), de la cual es dable inferir que la determinación de la competencia sancionadora de las diferentes entidades administrativas ha de realizarse, en todo caso, en una norma con rango de Ley formal.

Pero, además, en segundo lugar, una vez atribuida dicha potestad, deben existir disposiciones legales o reglamentarias que, al atribuir a órganos específicos dentro de la organización la facultad para la imposición de sanciones, regulen las condiciones de ejercicio de dicha potestad. Doctrina que ya estaba plasmada en la citada STC 101/1984 del Tribunal Constitucional, y que ha sido innecesariamente reiterada por el artículo 127.2 LRJAP y PAC, al disponer que «el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde a los órganos administrativos que la tengan atribuida expresamente por disposiciones de rango legal o reglamentario» ⁵⁶⁵.

Y este es el sentido, precisamente, del apartado Once, en su número 5, del artículo 103 de la Ley 31/1990, por el que se creó la AEAT, de acuerdo con el cual, «las competencias que en materia de funciones asignadas a la Agencia estén atribuidas a la Secretaría General de Hacienda, Direcciones Generales de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria (...) y cualesquiera otras que se mencionen en este artículo se entenderán atribuidas a la Agencia desde el mismo momento de su constitución efectiva». En definitiva, por lo que respecta a la atribución de la competencia para ejercer la potestad a órganos concretos, como manifestación del principio de legalidad, tampoco parece que presente excesivos problemas su cumplimiento en el supuesto de la AEAT, por cuanto que el propio artículo 81 LGT y el 3.º del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias (PSIT), atribuyen a determinados órganos administrativos dicha competencia ⁵⁶⁶. Una atribución que, como inmediatamente veremos, es realizada ya de manera expresa —y no sólo de

⁵⁶³ Vide NIETO, A., *op. cit.*, pp. 84 y ss.

⁵⁶⁴ Como ha visto NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., pp. 185 y 186.

⁵⁶⁵ Como ha notado NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., p. 215, las intenciones del artículo 127.2 LRJAP y PAC son muy simples: se trata de garantizar la seguridad jurídica a través de una previsión normativa fija. El ejercicio de la potestad sancionadora es una palanca de autoridad fácilmente desviable hacia el autoritarismo, por lo que la Ley tiene empeño en impedir el abuso de las autoridades administrativas. A tal efecto el precepto no puede ser más claro.

Vide, asimismo, GARCÍA MANZANO, P., «De la potestad sancionadora», en AA.VV., «Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común», ed. Carperi, Madrid, 1993, pp. 364-367.

⁵⁶⁶ Así también lo ha entendido Díez-Ochoa Azagra, J. M., *Incidencia de la Ley 30/1992...*, cit., p. 3.

modo implícito a través del citado apartado Once, en su número 5, del artículo 103— a determinados órganos insertos en la estructura de la AEAT, tras la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

De este modo, se satisface una garantía que no es sino un trasunto o especificación en el ámbito administrativo de la garantía procesal, que enuncia el artículo 24.2 CE, del derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley, y que, como ha declarado el Tribunal Constitucional, no es aplicable al ámbito sancionador administrativo, debido a la propia esencia procesal de la garantía en cuestión (Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, F.J.)⁵⁶⁷ y, en concreto, a la verdadera finalidad del derecho enunciado, que no es otra que la garantía de la independencia del personal que ostenta la potestad jurisdiccional. Pues si el funcionariado no es en modo alguno independiente ni, *per se*, imparcial, el procedimiento que ante el mismo discurre no precisa tampoco del respeto a una garantía procesal, elevada a rango de derecho fundamental por la Constitución, que, por mucho que se pretenda, no puede de ninguna forma quedar en él instaurada⁵⁶⁸.

Ahora bien, pese a que no admita dudas la inaplicabilidad en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador del derecho al Juez legal predeterminado por la Ley proclamado en el artículo 24.2 CE, no cabe realizar una dejación completa de la virtualidad que, cuando menos, tiene la finalidad de este derecho en lo que tiene de garantía para el sistema sancionador del Estado, tanto penal como administrativo. Porque, como ha destacado Garberi⁵⁶⁹, si tomamos el término «jurisdicción» en una de sus acepciones vulgares, es decir, «como conjunto de atribuciones de una autoridad», la exposición puede reconducirse a otra denominación, utilizada tanto en el campo jurisdiccional como en el administrativo, cual es la de competencia, con lo cual vendría transformado aquel derecho en

⁵⁶⁷ Derecho al «Juez predeterminado por la Ley» que, como ha señalado ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones...*, cit., p. 117, «únicamente podría traducirse en la exigencia de que las sanciones administrativas sean impuestas por autoridad cuya competencia sancionadora venga previamente fijada en norma de rango legal».

A partir de dicha constatación, GARBERI LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, ed. Trivium, Madrid, 1989, p. 178, señala que «este derecho al “Juez legal”, reconocido además en los textos internacionales (arts 6.1 Convenio Europeo de Derechos Humanos y 14.1 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), de aplicación directa e inmediata en tanto que incluido en las diferentes leyes procesales —por lo que no da al legislador una patente de corso para una determinación arbitraria de las normas de competencia— atendido su tenor literal (“Juez ordinario...”) no resulta en absoluto de aplicación a ningún género de procedimiento administrativo y, por supuesto, tampoco al encaminado a la irrogación de sanciones, precisamente por la referencia a uno de sus componentes —junto a los Tribunales— que conforman la jurisdicción, denominación ésta que el ordenamiento jurídico, con excelente criterio, reserva para dicho poder del Estado».

⁵⁶⁸ Cfr. GARBERI LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías...*, op., ult., cit., p. 178.

⁵⁶⁹ Cfr. GARBERI LLOBREGAT, J., op., ult., cit., p. 179; en similares términos, GARCÍA MANZANO, P., «De la potestad sancionadora», cit., en AA.VV., *Comentario sistemático...*, cit., pp. 364 y ss.

otro que impediría ser sancionado sino por la autoridad administrativa cuya competencia sancionadora venga predeterminada por la Ley.

Así, descendiendo ahora a un plano más concreto, se constata que la organización jurídica de la AEAT satisface la garantía consistente en ser sancionado sólo por la autoridad administrativa que tenga atribuida la respectiva competencia. En efecto, las competencias sancionadoras de los apartados a), b) y c) del artículo 81.1 LGT —tras la reforma que de esta última ha realizado la Ley 25/1995— son atribuidas, respectivamente, y de manera inequívoca, al Gobierno, al Ministro de Economía y Hacienda y a los Directores generales del Ministerio del que ése es titular⁵⁷⁰; competencias que, por lo demás, en nada se ven afectadas por la creación de la AEAT, al continuar residenciadas bien en el ente matriz al que se adscribe la propia AEAT —el Ministerio de Economía y Hacienda— o bien en el propio Gobierno. Por su parte, los Directores de Departamento de la AEAT comparten la competencia en la esfera central con los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda —artículo 81.1 c), en su segundo inciso— para sancionar las infracciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión no corresponda al Ministro de Economía y Hacienda; dicha competencia se atribuye en la esfera territorial a los Delegados Especiales de la AEAT. Finalmente, son también los Directores generales del Ministerio y los Directores de Departamento de la AEAT citados, en la esfera central, y los Delegados o Administradores de esta última entidad así como los Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda, en la esfera territorial, los competentes para imponer las sanciones consistentes en multa pecuniaria fija —artículo 81.1, d)—. Por fin, tratándose de multas porcentuales, son competentes los órganos de la AEAT que deben dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos.

Como se puede fácilmente comprobar, la referida distribución de las competencias sancionadoras en materia tributaria, que se ha producido a raíz de la creación de la AEAT, testimonia un supuesto, por lo demás muy extendido en nuestro sistema jurídico, de fraccionamiento subjetivo del llamado *ius puniendi* del Estado, como una simple y necesaria consecuencia de la correlativa plurali-

⁵⁷⁰ Consistentes, respectivamente, en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público —apartado a)—; en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión corresponda al Ministro de Economía y Hacienda o a la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición de celebrar contratos con el estado u otros entes públicos —apartado b)—; y, finalmente, en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión no corresponda al Ministro de Economía y Hacienda —apartado c)—.

dad de las Administraciones. Este fraccionamiento no sólo se manifiesta en la normalidad de la asunción de potestades sancionadoras por las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, como resulta lógico en un Estado compuesto en el que coexisten una pluralidad de entes territoriales, sino que también afecta de pleno a la Administración institucional, en la que el referido fraccionamiento de la potestad sancionadora se expresa hasta sus últimas consecuencias. Porque frente al haz completo de facultades –normativas y aplicativas– que integran la potestad sancionadora del Estado y las Comunidades Autónomas, y el más reducido que corresponde a los entes locales, en el supuesto de la Administración institucional, pese a la prácticamente inabarcable variedad de regímenes presentes en la misma, de ordinario la única facultad disponible es la imposición de sanciones –e incluso con limitaciones, ya que a partir de un determinado nivel o importancia material de la sanción salta la competencia al ente matriz–, faltando por completo, salvo excepciones –no existentes en materia tributaria–, la facultad de establecimiento⁵⁷¹.

III. LA APLICABILIDAD DE LAS GARANTÍAS PROCEDIMENTALES CONTENIDAS EN EL TÍTULO IX DE LA LEY 30/1992, DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN, EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA

A) INTRODUCCIÓN

La reciente aprobación de la LRJAP y PAC ha suscitado en la doctrina la polémica acerca de la pretendida aplicación al ordenamiento sancionador tributario de los principios del procedimiento sancionador, regulados bajo esta rúbrica en el capítulo II del título IX de la citada Ley. Se trata de una cuestión a la que debe ofrecerse una adecuada respuesta, porque, de llegar a la conclusión de que fueran aplicables en el ámbito sancionador tributario las supuestas garantías del administrado allí contenidas, ello requeriría de modo urgente la introducción por

⁵⁷¹ Cfr. NIETO, A., *Derecho administrativo...*, op. cit., pp. 108 y 109, que ilustra esta constatación con lo que sucede en la legislación de aguas, ámbito en el que, al igual que sucede con el tributario, también acaece una distribución de competencias sancionadoras entre el ente matriz y el ente funcionalmente descentralizado. En concreto, se alude al artículo 108 de la Ley de Aguas, precepto en el que, básicamente en función de la gravedad de las sanciones a imponer, se reparten la competencia el Consejo de Ministros, el Ministro de Obras Públicas y Urbanismo y, finalmente, el organismo de cuenca.

el legislador de las oportunas reformas orgánicas de la estructura de la AEAT, al objeto de adaptar la misma a esos principios, que se presentan de entrada como inexcusables garantías del administrado y que no se encuentran al parecer plenamente satisfechas ni en el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias (PSIT), ni en las disposiciones del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGI), que resultan aplicables en materia de procedimiento sancionador.

Así, más concretamente, el problema se centra en la pretendida aplicabilidad de los artículos 134.2 y 127.2 de la citada Ley, en los que, respectivamente, por un lado, se ordena la atribución de las competencias para la instrucción y resolución en la tramitación de los expedientes sancionadores a órganos administrativos diferentes, ahora concentradas principalmente en la Inspección de los Tributos y, de otro, se prohíbe la delegación del ejercicio de la potestad sancionadora⁵⁷².

Y lo cierto es que, de considerar aplicables las garantías reseñadas en el ámbito sancionador tributario, la adaptación a la LRJAP y PAC por parte de la normativa sectorial tributaria debería haberse ya producido, en virtud del plazo de seis meses que la disposición adicional tercera de esta Ley concede para que, reglamentariamente, a partir de la entrada en vigor de la misma, se lleve a efecto la adecuación a su contenido de las normas reguladoras de los distintos procedimientos administrativos. Esta adecuación, no obstante, se ha entendido seguramente innecesaria por el titular de la potestad reglamentaria, como fácilmente se desprende del contenido del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, para adaptarlos a ciertas exigencias de la LRJAP y PAC; pues el citado Real Decreto, a la vez que reafirma la especialidad que de estos procedimientos proclama la disposición adicional quinta de dicha Ley, centra casi exclusivamente su atención, habida cuenta del carácter supletorio que en el ámbito tributario no obstante se reconoce a la LRJAP

⁵⁷² Se refiere de pasada al problema JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, cit., p. 350, donde se limita a señalar que «a pesar del carácter de Derecho supletorio e informador que dicha normativa continúa teniendo (la Ley 30/1992) respecto a los procedimientos tributarios, la adecuación a su espíritu que proclama el Reglamento General de Inspección de los Tributos obliga a no dejar de lado los derechos que por primera vez se reúnen expresamente en una normativa de aplicación general»; añadiendo que «todo este catálogo de derechos, a los que se supone valor informativo general, quedan bastante en entredicho respecto a la regulación contenida en el RGI, frente a lo que cabe recordar que el peculiar orden de fuentes que se establece en materia de procedimientos tributarios presenta perfiles especiales cuando afecta al ejercicio de la potestad sancionadora». Se limitan igualmente a dar cuenta de esta polémica, pero sin pronunciarse al respecto, MARTÍN QUERALT, J., *La aplicación de la Ley 30/1992...*, cit., pp. 40 y 41, y PALAO TABOADA, C., «La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, pp. 54 y 55.

Por contra, tomando claro partido a favor de la aplicabilidad de la Ley 30/1992 en el procedimiento sancionador tributario, vide, Díez-Ochoa Azagra, J. M., *Incidencia de la Ley 30/1992...*, op. cit., pp. 1 y ss.

y PAC, en la regulación de los plazos para la resolución de los expedientes y de los efectos de la falta de resolución en los plazos correspondientes. Así, por lo que se refiere al procedimiento sancionador tributario, lo único que se establece en el artículo 1, b), del Real Decreto 803/1993 es que el plazo de resolución de los expedientes sea de seis meses desde su iniciación, lo que no constituye, por lo demás, especialidad alguna al coincidir con el plazo que fija con carácter general el artículo 20.5 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora.

Por otro lado, conviene destacar que el análisis que nos proponemos realizar no pierde su sentido por el hecho de que el artículo 1.º 3 del Real Decreto 1398/1993, que desarrolla el título IX de la LRJAP y PAC, haya dispuesto que «quedan excluidos del presente Reglamento los procedimientos de ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria». Porque la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, al disponer que «los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley», no alude expresamente al procedimiento sancionador tributario⁵⁷³, por lo que la exclusión que el artículo 1.º 3 del Real Decreto 1398/1993 efectúa del mismo puede resultar cuando menos discutible desde un punto de vista de estricta legalidad. Sobre todo, cuando el procedimiento sancionador no es en sí mismo un procedimiento de gestión o liquidación y, precisamente por ello, las sanciones, incluidas las tributarias, no se liquidan, sino que son actos administrativos de imposición y manifestación del *ius puniendi* del Estado⁵⁷⁴. Pues, en definitiva, como ya ha sido destacado, «la gestión tributaria y la imposición de sanciones son ámbitos claramente separados de la Administración del Estado, procedimientos ordenados a la consecución de fines diversos, que dan lugar al ejercicio de distintas potestades y producen efectos jurídicos claramente diferenciados entre sí»⁵⁷⁵.

Además, frente a una interpretación que incluyera a los procedimientos sancionadores dentro del ámbito de exclusión de la disposición adicional quinta, se ha argumentado que el capítulo II del título IX de la Ley 30/1992 no establece exactamente un procedimiento administrativo, sino que más bien —según indica el epí-

grafe de dicho capítulo— señala cuáles son los principios a los que debe adaptarse cualquier procedimiento sancionador en el plazo previsto en la disposición adicional tercera de aquella Ley; siendo las garantías inherentes a los principios del procedimiento sancionador contenidas en la Ley que comentamos las que, de considerarse aplicables al ámbito tributario, forzarían una modificación de la regulación sectorial tributaria, que no tendría en ningún caso que plegarse a las prescripciones del Real Decreto 1398/1993, que propiamente establece un procedimiento⁵⁷⁶.

Asimismo, el artículo 2.2 LRJAP y PAC, al disponer que «las entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones públicas tienen la consideración de Administración pública», sujetando su actividad a la LRJAP y PAC «cuando ejerzan potestades administrativas» y sometiéndose en el «resto de su actividad a lo que dispongan sus normas de creación», contiene una definición de gran trascendencia; porque ello significa reconocer que toda la actuación de estos entes de Derecho Público, entre los que se cuenta la AEAT, sujetan sus actuaciones a la LRJAP y PAC, salvo disposición expresa en sentido contrario, al objeto de salvaguardar la integridad de la unidad constitucionalmente querida en el artículo 149.1.18.ª de la norma fundamental en punto a régimen jurídico, procedimiento y sistema de responsabilidad de las Administraciones públicas⁵⁷⁷.

En fin, la AEAT, tanto si se atiende a su verdadera naturaleza jurídica, como si se está a su condición de titular de potestad sancionadora, tiene la consideración de Administración pública, por lo que, en principio, entra dentro de los entes cuya actuación está la LRJAP y PAC llamada a regular; tanto más cuanto que el apartado dos, en su número 1.º, del artículo 103 de la Ley 31/1990, establece que la AEAT se regirá en el desarrollo de sus funciones de gestión, inspección, recaudación y demás funciones que se le atribuyen por lo dispuesto en la LGT y en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958; referencia que debe entenderse sustituida por la LRJAP y PAC, a partir de su entrada en vigor, al quedar derogada la regulación que del procedimiento administrativo sancionador se contenía en la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958⁵⁷⁸.

⁵⁷³ A diferencia de la disposición adicional séptima de la LRJAP y PAC, que taxativamente establece que «los procedimientos administrativos para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social y para la extensión de actas de liquidación de cuotas de la Seguridad Social se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley».

⁵⁷⁴ Y es que, como ha destacado RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, cit., pp. 101 y ss., la cuantía de las sanciones no es elemento integrante del acto de liquidación, ni siquiera en el supuesto de que su determinación se realice en el mismo acto liquidatorio, como en ocasiones prevé nuestro ordenamiento; en similares términos, DÍEZ-OCCHOA AZAGRA, J. M., *Incidencia de la Ley 30/1992...*, op. cit., p. 2.

⁵⁷⁵ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones...*, cit., p. 162.

⁵⁷⁶ Así lo ha entendido DÍEZ-OCCHOA AZAGRA, J. M., *Incidencia de la Ley 30/1992...*, cit., p. 27.

⁵⁷⁷ Así, LÓPEZ RAMÓN, F., *Reflexiones sobre el ámbito de aplicación de la Ley de Régimen Jurídico...*, cit., 116-117, subraya la importancia del artículo 2.2 de la Ley 30/1992 como elemento fundamental en la lucha contra lo que se ha dado en llamar «fenómeno de huida del Derecho Administrativo»; también PAREJO ALFONSO, L., *Objeto, ámbito de aplicación...*, cit., p. 35; DELGADO PIQUERAS, F., *Algunas aportaciones...*, cit., pp. 34 y ss.; VICENTE DOMINGO, R. de, *Los entes instrumentales...*, cit., pp. 15 y 16, al señalar que el citado artículo 2.2 ha intentado mantener «un mínimo indisponible de Derecho Público».

⁵⁷⁸ Así, DÍEZ-OCCHOA AZAGRA, J. M., *Incidencia de la Ley 30/1992...*, cit., p. 1; MARTÍN QUERALT, J., *La aplicación de la Ley 30/1992...*, cit., p. 38 y p. 41, que destaca cómo el ejercicio de potestades administrativas

B) LAS PRETENDIDAS CONSECUENCIAS DE LA APLICABILIDAD DEL TÍTULO IX DE LA LRJAP Y PAC AL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS SANCIONADORAS EN EL SENO DE LA AEAT

Todas las razones anteriormente expuestas apuntan a la necesidad de plantearse si las prescripciones contenidas en el título IX de la LRJAP y PAC resultan aplicables al procedimiento administrativo sancionador tributario como una parte de la materia «procedimiento administrativo común», en concreto, la referida a los institutos procedimentales correspondientes a la potestad sancionadora de la Administración⁵⁷⁹. El análisis de esta cuestión debe partir, al objeto de ser situada en sus justos términos, de la misma función constitucional que el artículo 149.1.18.^a del texto fundamental reserva a la LRJAP y PAC, puesto que sólo cuando se encuentre perfectamente delimitada aquella función, que se ha ido decantando a partir de la doctrina del Tribunal Constitucional, será posible seguramente ofrecer una adecuada respuesta al problema aquí planteado.

Pues bien, el artículo 149.1.18.^a CE aparece como una norma dedicada a la distribución de competencias cuya función es servir a la unidad del ordenamiento dentro del reconocimiento de la diversidad normativa consustancial al Estado autonómico⁵⁸⁰; de

por parte de las entidades a las que se refiere el artículo 2.2 LRJAP y PAC habrá de someterse a la misma, de modo que no cabe escapismo alguno, ni estatutos singulares que fueren la huida del ordenamiento general.

⁵⁷⁹ Institutos procedimentales cuya regulación por la LRJAP y PAC no plantea las serias dudas de legitimidad constitucional que, por el contrario, y como ha notado PAREJO ALFONSO, L., *Objeto, ámbito, ...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (dir.), «La nueva Ley...», cit., p. 24, suscita el capítulo I del título IX de dicha Ley, por extravasar la regulación de los institutos procedimentales correspondientes a la potestad sancionadora, que se encuentran lógicamente incluidos dentro de la materia «procedimiento administrativo común». Pues al desarrollarse en esa parte de la Ley el régimen sustantivo de la potestad sancionadora de la Administración reconocida en el artículo 25 CE —al intentar establecer, por ejemplo, el significado jurídico de los principios de legalidad y de tipicidad—, se plantean serias dudas de inconstitucionalidad con base en la interdicción de que las Cortes Generales, como poder constituido, se coloquen en la posición del poder constituyente interpretando la máxima norma allí donde ésta no prevé ningún tipo de desarrollo por el poder legislativo. Como es sabido, el Tribunal Constitucional sentó dicha doctrina en su fundamental STC 76/1983, de 5 de agosto, al declarar que las Cortes Generales, por ser parte del ordenamiento constituido, no se pueden poner en el lugar del poder constituyente, realizando actos propios de éste, salvo en los supuestos que la propia Constitución lo prevea. Pues es el Tribunal Constitucional, en su función de supremo intérprete de la Constitución, a quien corresponde «custodiar la permanente distinción entre la objetivación del poder constituyente y la actuación de los poderes constituidos, los cuales no podrán nunca rebasar los límites y las competencias establecidas por aquél».

En cambio, como indica el último autor citado, no ofrece dudas el que la materia «procedimiento administrativo común» debe entenderse inclusiva de los institutos procesales correspondientes a la potestad sancionadora, pues queda incluida dentro de la materia procedimental garantizadora, como objeto que debe ser regulado por la LRJAP y PAC.

⁵⁸⁰ Subraya esta función del título competencial del artículo 149.1.18.^a CE, como bastión que impida el desmembramiento de las instituciones procedimentales comunes ante la variedad normativa que posibilita el texto fundamental LÓPEZ MENUDO, F., «Los principios generales del procedimiento administrativo», en *RAP*, núm. 129, 1992, p. 62. Con ello se pone de manifiesto, por lo demás, cómo la idea de función constitucional sirve para explicar la posición de supremacía de la que gozan determinadas leyes estatales dentro del ordenamiento, por ciertas razones de interés general supracomunitario; sobre el concepto de función constitucional como elemento

donde resulta una noción del procedimiento administrativo común como aquel que resulta de aplicación general a todas las Administraciones públicas, centrales y territoriales, pues la noción arranca de un precepto dedicado a la distribución de competencias y no a la ordenación material del procedimiento administrativo, respecto del cual la Constitución española no fija más exigencias que las establecidas en su artículo 105, esto es, su regulación por Ley y la garantía de audiencia del interesado.

Así, la Constitución, al atribuir en el artículo 149.1.18.^a al Estado la competencia para el establecimiento de las «bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas» y el «procedimiento administrativo común», trata de posibilitar un marco jurídico común a todas las Administraciones que permita a los particulares dirigirse a cualquier instancia administrativa con la certeza de que todas actúan con criterios homogéneos. Pues el objetivo no es otro que lograr una homogeneidad procedimental, desde el punto de vista de los derechos del ciudadano, mediante el establecimiento de unas garantías procedimentales comunes a todo el Estado; lo que, dicho con otros términos, significa que la pretensión fundamental del artículo 149.1.18.^a CE, al exigir una regulación básica por parte del Estado de las principales materias que conforman la espina dorsal del Derecho Público interno —procedimiento y régimen jurídico de las Administraciones públicas, contratos, concesiones, expropiación y responsabilidad—, es específicamente la de mantener la unidad básica de todo el Derecho Público en todo el territorio del Estado⁵⁸¹.

Pues bien, de acuerdo con la opinión sostenida por un importante sector doctrinal, el legislador, al excluir en la disposición adicional quinta de la LRJAP y PAC con carácter general del ámbito de aplicación de la misma a los procedimientos tributarios, no ha dimensionado bien el concepto de procedimiento común que se deduce del artículo 149.1.18.^a CE. Pues la mencionada disposición adicional ha empleado la técnica propia de las relaciones entre un procedimiento general y procedimientos especiales, excluyendo de este modo del ámbito de aplicación de la LRJAP y PAC determinados procedimientos especiales, a los que sólo les serían de aplicación supletoriamente las prescripciones de la LRJAP y PAC; lo que no se compadece con las exigencias constitucionales, puesto que dicha Ley, aun cuando no puede ciertamente excluir la existencia de procedi-

indispensable para la comprensión del sistema de fuentes en nuestro Estado compuesto, vide GÓMEZ-FERRER MORANT, R., «Relaciones entre leyes: competencia, jerarquía y función constitucional», en *RAP*, núm. 113, 1987, páginas 7 y ss.

⁵⁸¹ Vide MUÑOZ MACHADO, S., *Los principios generales del procedimiento administrativo...*, cit., página 330; asimismo, LÓPEZ-RAMÓN, F., *Reflexiones sobre el ámbito de aplicación de la Ley...*, cit., pp. 108 y 110, autor que destaca cómo el cometido de la ley procedimental común es abordar toda cuestión verdaderamente nuclear, al servicio directo del establecimiento de un común denominador normativo, suficiente para garantizar una básica igualdad de trato; objetivo, en fin, que se predica con carácter general de todas las leyes básicas, como tiene declarado la STC 23/1993.

mientos especiales, tiene como función constitucionalmente prevista la de informar y encuadrar a todos los procedimientos administrativos⁵⁸².

En definitiva, para este sector de la doctrina, la disposición adicional quinta de la LRJAP y PAC ha realizado una incorrecta previsión de las relaciones entre el procedimiento que regula esta Ley y los procedimientos especiales, que no son relaciones de supletoriedad. Pues, en cualquier caso, si bien es posible que los procedimientos tributarios tengan una regulación normativa separada, no pueden dejar de responder en lo esencial a los mismos principios fundamentales que informan aquella Ley, en orden a la salvaguardia de los derechos y los intereses de los administrados. Porque, de otra suerte, se estaría violando sectorialmente la intención fundamental del constituyente al establecer el procedimiento común, que es la salvaguardia de ciertos derechos e intereses que no son más que expresión de unas garantías que en materia tributaria no pueden ser disminuidas; por cuanto la LRJAP y PAC no sólo trata de asegurar un tratamiento común a todos los administrados con independencia del ordenamiento territorial –estatal, autonómico o local– en el que se entablen las relaciones jurídicas del administrado, sino que, además, aquella Ley también ha de establecer un mínimo común denominador en el seno de cada uno de los ordenamientos territoriales, justamente por la posibilidad y casi la necesidad de la existencia –al margen de la existencia del procedimiento común y respetándola– de regulaciones del procedimiento general y de procedimientos especiales⁵⁸³.

⁵⁸² De este criterio participa PAREJO ALFONSO, L., *Objeto, ámbito de aplicación y principios generales...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), «La nueva Ley...», cit., pp. 21 y ss.; asimismo, COSCULLUELA MONTANER, L., «La posición ordinal de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma», en AA. VV., *Comentario sistemático...*, cit., pp. 36-38, quien se muestra partidario de realizar «una interpretación más integrativa» de todos los procedimientos especiales en relación con el común que prevé la ley, para salvar la finalidad que el artículo 149.1.18.ª establece para este procedimiento; en esta línea de pensamiento se mueve igualmente LÓPEZ MENUDO, F., *Los principios generales...*, cit., p. 67, para quien «la expresión procedimiento administrativo común, interpretada en el contexto del artículo 149 de la Constitución, cobra una acepción unívoca en el sentido de derecho directamente aplicable, inderogable por hipotéticas leyes territoriales o especiales, excluyendo a radice la idea de supletoriedad»; en la misma línea, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «Reflexiones sobre el “procedimiento administrativo común”», en RAP, núm. 131, 1993, pp. 7 y ss. En términos más radicales, GONZÁLEZ PÉREZ, J./GONZÁLEZ NAVARRO, J., *Comentarios a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, 2.ª ed., ed. Cívitas, Madrid, 1994, pp. 141 y 142, quienes escriben que «aun siendo admisible que respecto a los demás sectores de la Administración pueda considerarse especial (el procedimiento tributario), no es de recibo pretender que lo financiero exige privar de garantías a los ciudadanos frente al poder público, que de esto es en definitiva de lo que se trata cuando se invoca la sacrosanta especialidad fiscal. Por este camino puede llegarse a cualquier parte, menos a construir un Estado de Derecho. Porque argumentando así, podríamos llegar a acabar por eliminar, por ejemplo, la presunción de inocencia en lo penal, a justificar la razón de Estado, etc.».

⁵⁸³ Cfr., en este sentido, PAREJO ALFONSO, L., *Objeto, ámbito de aplicación y principios generales...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (dir.), «La nueva Ley...», cit., pp. 29 y 30, quien realiza esta distinción entre la función de cohesión que realiza la LRJAP y PAC en el ámbito de los diferentes ordenamientos territoriales –sentido vertical– y esa misma función unificadora en el seno de cada ordenamiento territorial –sentido horizontal–; a las mismas conclusiones llega COSCULLUELA MONTANER, L., «La posición ordinal de la Ley 30/1992 y los principios...», op. cit., en AA. VV., *Comentario sistemático...*, cit., pp. 36 y 38.

A partir de dichas premisas, la función constitucional que el artículo 149.1.18.ª CE asigna a la LRJAP y PAC exigiría la plena aplicación de los principios del procedimiento sancionador allí recogidos al ejercicio por la AEAT de la potestad sancionadora tributaria que el ordenamiento jurídico le atribuye. De este modo, en primer lugar, debería ser derogado el artículo 81.1, b), LGT, que faculta al Ministro de Economía y Hacienda para delegar la competencia para la imposición de sanciones que dicho precepto le reconoce, a fin de adaptarse a la prohibición de delegación del ejercicio de la potestad sancionadora en órgano distinto, que se contiene en el artículo 127.2 LRJAP y PAC. Y, en segundo lugar, habida cuenta que el artículo 134.2 de esta Ley ordena que se atribuyan a órganos separados las competencias de instrucción y resolución⁵⁸⁴, concentradas a partir de la Ley 10/1985 principalmente en la Inspección de los tributos –con la anuencia, por cierto, de la STC 76/1990–⁵⁸⁵, se ha defendido la necesidad de modificar urgentemente tanto el PSIT, como el RGI y la propia LGT, al objeto de adaptar estos cuerpos normativos al aludido principio de separación; por cuanto que el campo de aplicación de este precepto se extendería a todos los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora, sin excepción alguna⁵⁸⁶.

⁵⁸⁴ Como paradigmáticamente ha realizado el artículo 68 del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial, que encomienda la instrucción de los procedimientos sancionadores en esta materia a los órganos competentes de la Jefatura de Tráfico o de los Ayuntamientos, siendo el Gobernador civil y los Alcaldes, respectivamente, los órganos competentes para dictar la correspondiente resolución.

⁵⁸⁵ Dato que, unido a la voluntad clara del legislador de mantener a los procedimientos tributarios al margen de la LRJAP y PAC, es para URÍA FERNÁNDEZ, F., «Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario», en *Tribuna Fiscal*, núm. 49, 1994, p. 56, suficiente para alejar cualquier duda de inconstitucionalidad sobre la regulación especial tributaria.

No podemos estar de acuerdo con esta opinión que desconoce la función constitucional de la LRJAP y PAC –concretizada en la STC 227/1988 (F. J. 32) y defendida por la doctrina mayoritaria– como norma que establece un mínimo común garantizador en la actividad formalizada de cualquier instancia administrativa (general, autonómica y local). Siendo ello así, al legislador estatal le incumbe en cada momento definir el alcance del procedimiento administrativo común, por lo que la doctrina constitucional recaída con anterioridad a la entrada en vigor de la LRJAP y PAC no puede, por sí sola, dar por zanjado el debate.

⁵⁸⁶ Cfr. Díez-Ochoa Azagra, J. M., *Incidencia de la Ley 30/1992...*, cit., p. 27, quien sostiene rotundamente la aplicabilidad de todos los principios del procedimiento sancionador enunciados en el capítulo II del título IX de la LRJAP y PAC; igualmente Palao Taboada, C., *La posición del contribuyente...*, cit., p. 55, para quien la disposición adicional quinta de la LRJAP y PAC no puede impedir la aplicación en la esfera tributaria de los «principios del procedimiento sancionador» regulados bajo esta rúbrica en el capítulo II del título IX, entre ellos el de separación de los órganos a los que se encomienda la fase instructora y sancionadora (artículo 134.2); en esta línea, parecería situarse López Ramón, F., *Reflexiones sobre la Ley...*, cit., p. 127, para quien la exclusión que efectúa la disposición adicional quinta no puede alcanzar más allá de las disposiciones generales sobre procedimientos administrativos del título VI de la LRJAP y PAC (artículos 68 a 101).

Acercar igualmente de la aplicabilidad del Título IX de la Ley 30/1992 a los procedimientos sancionadores tributarios, no termina de pronunciarse Martín Queralt, J., *La aplicación de la Ley 30/1992...*, cit., p. 40, pues se limita a señalar que en esa Ley «nada se dice *expressis verbis* del mantenimiento de la singularidad en el ámbito tributario, seguramente por entender que ello queda salvaguardado por el tenor del apartado primero de la disposición adicional quinta. Ello daría pie a un largo *excursus*, que no es el momento de realizar».

En este sentido, descendiendo a un plano más concreto, se ha sostenido que, en orden a la delimitación del alcance de esta pretendida adaptación a la LRJAP y PAC, habría que diferenciar el tratamiento que tanto la LGT como el PSIT otorgan a esta cuestión, según se trate del procedimiento para la imposición de sanciones por la comisión de infracciones simples o por infracciones graves, pues en el caso de las primeras, el alcance de la reforma sería ciertamente bastante más limitado; en la medida en que, en efecto, con relación a las infracciones simples, la separación de órganos que exige la LRJAP y PAC tiene lugar tanto cuando se trata de la imposición de sanciones pecuniarias, como en los casos de procedimientos incoados para la imposición de infracciones simples consistentes en sanciones no pecuniarias⁵⁸⁷.

Por el contrario, la reforma del procedimiento para la imposición de sanciones por la comisión de infracciones graves sería indudablemente de mayor calado, al afectar de pleno a los supuestos más comunes de imposición de sanciones pecuniarias porcentuales por infracciones graves, ya que en estos supuestos el órgano competente para imponer la sanción consistente en multa pecuniaria porcentual es el propio órgano que deba dictar los actos administrativos de liquidación tributaria, es decir, el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria, Administrador de la AEAT o, en la generalidad de los casos, el Inspector Jefe; siendo instruido el expediente sancionador por las propias unidades administrativas integradas en el propio órgano administrativo competente para practicar la liquidación tributaria. Por ello, y siempre de acuerdo con aquella tesis, en estos casos sería necesario modificar el artículo 81.1, e), LGT, así como el PSIT y el propio RGI, para adaptarlos al principio de separación de órganos instructores y de resolución, consagrado en el artículo 134.2 LRJAP y PAC⁵⁸⁸.

⁵⁸⁷ Cfr. DÍEZ-UCHOA AZAGRA, J. M., *Incidencia de la Ley 30/1992...*, cit., pp. 27-29, autor que, por referirse a la situación anterior a la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT, señalaba un caso en el cual, no obstante, la separación entre órganos brillaba por su ausencia. En concreto, los casos de procedimientos incoados para la imposición de infracciones simples consistentes en sanciones no pecuniarias cuando la sanción consistía en la pérdida del derecho a gozar de situaciones, beneficios o incentivos fiscales que no requieran para su disfrute declaración o reconocimiento previo, de acuerdo con lo preceptuado en el entonces vigente artículo 84 LGT; ya que, en estos casos, el órgano competente para la imposición de la sanción no pecuniaria era el propio órgano que hubiera de dictar la liquidación tributaria correspondiente, como ordenaba el artículo 81.1, d), LGT, es decir, el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria, el Administrador de la AEAT o, en su caso, el Inspector Jefe, siendo a su vez dicho órgano el que tenía que instruir el expediente sancionador a través de unidades administrativas integradas en dicho órgano.

⁵⁸⁸ Cfr. DÍEZ-UCHOA AZAGRA, J. M., *op. cit.*, p. 29, autor que, por analizar la regulación anterior a la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT, añadía al supuesto indicado en el texto el último inciso del artículo 87.3, a), LGT, siempre que el disfrute de los beneficios fiscales que, tras la imposición de la sanción, se pierden, no hayan requerido la concesión o autorización previa por parte del Ministro de Economía y Hacienda o de los Directores de los Departamentos o de los Delegados de la AEAT, toda vez que volvería a existir identidad entre el órgano competente para imponer dicha sanción, que sería el órgano liquidador –conforme a lo dispuesto en la anterior redacción del artículo 81.1, d), LGT–, y el competente para instruir dicho expediente, que sería una unidad administrativa integrada en dicho órgano liquidador.

C) LA LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE LAS ESPECIALIDADES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO REFERIDAS AL REPARTO DE COMPETENCIAS PARA LA INSTRUCCIÓN Y RESOLUCIÓN DE LOS EXPEDIENTES SANCIONADORES EN EL SENO DE LA AEAT

El Tribunal Constitucional ha perfilado a través de sucesivos pronunciamientos la función constitucional que cumple el artículo 149.1.18.^a CE como una norma de distribución de competencias que reserva al Estado la regulación de la materia «procedimiento administrativo común» en orden a asegurar la unidad del ordenamiento dentro de un Estado compuesto y sobre un sector de la realidad especialmente sensible a la posición jurídica de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas. En este sentido, resulta sumamente significativa la STC 227/1988 (F. J. 32), por haber explicitado la mencionada función –cuyos perfiles ya habían sido, con todo, en lo sustancial moldeados en la STC 76/1983–, al declarar que «el adjetivo “común” que la Constitución utiliza lleva a entender que lo que el precepto constitucional ha querido reservar en exclusiva al Estado es la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del *iter* procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los modos de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento»⁵⁸⁹.

Pues bien, la función constitucional de la LRJAP y PAC, que ha quedado anteriormente enunciada, es el punto de referencia desde donde debe ser valorada la pretendida aplicabilidad a los procedimientos sancionadores tributarios de las garantías contenidas en los artículos 127.2 y 134.2 de aquella Ley. Función constitucional de una ley que es el resultado del ejercicio de una competencia estatal que, no obstante, ha sido en parte relativizada por el Tribunal Constitucional⁵⁹⁰, puesto que este último ha admitido la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan determinados procedimientos especiales con motivo de la regulación de materias de carácter sustantivo inscritas dentro de su propio ámbito de competencias exclusivas; sin perjuicio, eso sí, «del obligado respeto de esos principios y reglas del procedimiento administrativo común» (STC 227/1988, F. J. 32) establecidos por el Estado con base en el artículo 149.1.18.^a CE⁵⁹¹. Ello,

⁵⁸⁹ Un comentario a esta resolución en LÓPEZ MENUDO, F., *Los principios generales del procedimiento...*, cit., pp. 70 y ss.

⁵⁹⁰ Como reconoce MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «Reflexiones sobre el procedimiento...», cit., p. 19.

⁵⁹¹ Así, la STC 15/1989 (F. J. 7) ha declarado que «el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general es un procedimiento administrativo “especial”, respecto del cual las Comunidades Autónomas

en suma, significa que el Tribunal Constitucional, pese a reconocer la existencia de tales procedimientos especiales autonómicos, salva siempre en favor del Estado, como derecho común, el contenido de la función constitucional de la Ley que trae causa del artículo 149.1.18.⁵⁹² y que conviene reiterar: «la determinación de los principios o normas que definen la estructura general del *iter* procedimental, la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares» (STC 227/1988, F. J. 32).

Con todo, esos procedimientos administrativos especiales aprobados por las Comunidades Autónomas dudosamente pueden tener cabida en materia tributaria, desde el instante en que, como ha notado Ramallo Massanet, no se contiene en la Constitución ni en la LOFCA «ninguna competencia para legislar los principios o procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, liquidación, recaudación, etc.)»⁵⁹³. Circunstancia que, por cierto, resulta completamente lógica, pues, mientras que es posible constitucionalmente que la carga tributaria pueda

gozan de competencias exclusivas cuando se trate del procedimiento de elaboración de sus propias normas de carácter general». En este mismo sentido, la STC 17/1990 (F. J. 11), sobre el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley del Parlamento Canario de Aguas, reitera la posibilidad de la introducción por las Comunidades Autónomas de especialidades procedimentales *ratione materiae* justamente en materia sancionadora, al declarar que «la remisión a la Ley de Procedimiento Administrativo, que efectúa la Ley del Parlamento Canario, supone, en efecto, la adecuación al «procedimiento administrativo común» en materia sancionadora, es decir, a los principios y reglas generales que se contienen en los artículos 133 a 137 de la referida Ley nacional de Procedimiento Administrativo. Pero sin perjuicio de que, por «razón de la materia», puedan regularse y, por tanto, añadirse reglas especiales de procedimiento aplicables al desarrollo de cada tipo de actividad administrativa, lo cual no está constitucionalmente reservado al Estado, sino que, como ya se dijera también en la STC 227/1988 (F. J. 32), «hay que entender que esta es una competencia conexa a la que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostenten para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración».

Disconforme con esta interpretación del Tribunal Constitucional, que es objeto de un minucioso análisis a través de los hitos jurisprudenciales más relevantes, se muestra MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «Reflexiones sobre el procedimiento...», cit., pp. 9-13 y p. 20, pues, a su juicio, «las garantías del administrado parecería exigen una regulación uniforme en todo el territorio nacional de las normas procedimentales, salvo las peculiaridades propias de la organización administrativa de las Comunidades Autónomas». La competencia exclusiva del Estado, para este autor, abarca la totalidad de la materia «procedimiento administrativo común», sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; puesto que, de no ser así, se termina por diluir notablemente el concepto de procedimiento administrativo común. La postura del Tribunal Constitucional supone, por lo demás, a juicio de este autor, una desviación interpretativa de la doctrina mantenida en la STC 76/1983, sobre la LOAPA, que limitaba las especialidades de la legislación procesal al derecho sustantivo del artículo 149.1.6.^o y excluía cualquier clase de particularidad en materia de procedimiento administrativo común.

Igualmente crítico con la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional, se muestra LÓPEZ MENUDO, F., *Los principios generales del procedimiento...*, cit., p. 72, que se refiere al criterio «desmitificador» de la competencia estatal, cuyo origen se halla en que el Tribunal Constitucional llega a coincidir con la solución que contempla el artículo 149.1.6.^o, que consagra la preferencia de la ley «procesal» territorial derivada del «derecho sustantivo» de la Comunidad Autónoma, supuesto claramente distinto, al menos literalmente, del contemplado en el párrafo 18 del mismo artículo, que no habla de especialidades por razón del derecho «sustantivo», sino de la «organización».

⁵⁹² Cfr. LÓPEZ MENUDO, F., *Los principios generales...*, cit., p. 71.

⁵⁹³ Así lo ha demostrado RAMALLO MASSANET, J., *Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria*, cit., pp. 101 y ss., y en especial p. 106, que realiza un exhaustivo análisis a la luz de la propia Constitu-

ser diferente tanto horizontal como verticalmente en cada una de las diecisiete Comunidades Autónomas, «nada apoya, sino todo lo contrario, que unos créditos tributarios tengan más garantías que otros en función del lugar de residencia, o que el plazo de prescripción, las sanciones o los deberes de colaboración y los actos de inspección tengan efectos y contenidos distintos según sea el ente que legisló sobre el tributo o el ente acreedor del mismo. Consideramos contrario al principio de igualdad el que las condiciones para el cumplimiento del constitucional deber de contribuir, consistente en soportar la carga tributaria (estatal, autonómica y local), sean diferentes dependiendo de quien sea el sujeto activo»⁵⁹⁴.

A partir de dicha constatación sólo caben, a nuestro modesto entender, dos alternativas. En primer lugar, concluir que resulta de aplicación la LRJAP y PAC a los procedimientos sancionadores tributarios, con lo cual el legislador en la disposición adicional quinta no ha dimensionado bien el concepto de procedimiento común que se deduce del artículo 149.1.18.^a CE; el cual, pese a admitir la existencia de procedimientos especiales, no admite relaciones de supletoriedad ya que la función de la LRJAP y PAC, como derecho común, es justamente la de informar y encuadrar a todos los procedimientos administrativos, razón por la que es derecho directamente aplicable y, como tal, inderogable por hipotéticas leyes territoriales o especiales⁵⁹⁵. Y la segunda alternativa consistiría en encon-

ción y de la LOFCA; en concreto, ni de la propia Constitución ni de los artículos 17, 19 y 20 de dicha Ley se desprende ninguna competencia autonómica para legislar los principios o procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, liquidación, recaudación, etc.). Y del bloque de la constitucionalidad se deduce, antes bien, que las Comunidades Autónomas son competentes para la legislación de «su sistema» tributario, para la reglamentación de dicho sistema, para la ejecución o función administrativa de aplicación del mismo y para la resolución de reclamaciones. Es decir, tienen una competencia legislativa y reglamentaria de carácter sustantivo para elaborar su sistema tributario y una competencia de ejecución del mismo, pero en ningún caso se les asigna la competencia para regular las materias que son propias de la Ley General Tributaria ni de los Reglamentos Generales que la desarrollan.

Por su parte, la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, establecía con claridad en su artículo 3 que «los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por la Ley General Tributaria...»; justamente en el mismo sentido que hoy lo hace el artículo 4 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

⁵⁹⁴ En este sentido, RAMALLO MASSANET, J., *Estructura constitucional del Estado...*, cit., pp. 111 y ss.

⁵⁹⁵ En este sentido, PAREJO ALFONSO, L., *Objeto, ámbito de aplicación...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), «La nueva Ley...», cit., pp. 21 y ss., autor que destaca cómo esa disposición adicional quinta «supone ya el contrasentido de hacer de los institutos del procedimiento común elementos subsidiarios de los procedimientos administrativos específicos o concretos que, justamente, aquéllos deberían reconducir a un mínimo institucional común. Se infringe aquí, pues, la función constitucional misma del procedimiento administrativo común, incurriéndose por ello en inconstitucionalidad, pero, además, se consagra un pésimo ejemplo o modelo —en el momento mismo de la primera determinación legal del procedimiento administrativo común— tanto para el legislador estatal en sentido estricto, como también para el legislador autonómico. Nace el procedimiento administrativo común, así con una gran debilidad de suerte que no puede pronosticarsele mucho éxito en la disciplina de los referidos legisladores»; de la misma opinión es COSCULLUELA MONTANER, L., «La posición ordinal...», cit., en AA.VV., *Comentario sistemático...*, cit., pp. 36-38; también GONZÁLEZ NAVARRO, F. GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley 30/1992...*, cit., pp. 141-142.

trar en el texto fundamental un título competencial que, al servicio de la unidad del ordenamiento y con el fin de satisfacer la ya aludida igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir, cumpla una función constitucional paralela a la que desempeña el artículo 149.1.18.^a y capaz de excepcionar en el sector financiero de la actuación administrativa el mandato constitucional del que es expresión la actual LRJAP y PAC.

Pues bien, la imposibilidad de hallar en la norma fundamental un título competencial estatal que habilite a esta instancia de poder público territorial para el establecimiento de unos institutos procedimentales que se apartaran de aquellos fijados con carácter común por la misma instancia estatal, en orden a regular conforme a criterios distintos la actividad unilateral y formalizada de la Administración tributaria, que ésta despliega a través de procedimientos especiales y los consecuentes actos administrativos, nos lleva a la conclusión de que los procedimientos tributarios –y, por supuesto, también el procedimiento que la AEAT actúa al ejercitar la potestad sancionadora que tiene atribuida– no pueden apartarse del cuadro de garantías fijado con carácter de derecho común en la LRJAP y PAC.

Y es que, en realidad, los títulos competenciales que podrían ensayarse –artículos 149.1.1.^a y 149.1.14.^a– para excepcionar en la materia tributaria la eficacia del procedimiento administrativo común establecido en la LRJAP y PAC adolecen, en nuestra opinión, por un lado, de una sustancia excesivamente genérica o totalizadora que les inhabilita para excepcionar una función constitucional tan específica como la que se deriva del artículo 149.1.18.^a y, de otra parte, cumplen un cometido bien distinto del consistente en el establecimiento de principios o normas que disciplinen la estructura general del actuar formalizado y unilateral de la Administración.

En efecto, para empezar, hay que admitir que el artículo 149.1.14.^a CE, referido a la «Hacienda general», del cual no obstante todavía no se ha producido una jurisprudencia que permita delimitar su contenido exacto⁵⁹⁶, es un título competencial quizá demasiado genérico como para derogar el «procedimiento administrativo común» al que alude el artículo 149.1.18.^a

Así lo pone de manifiesto la STC 14/1986, relativa a un recurso interpuesto contra la Ley 12/1983 del Parlamento vasco –reguladora de los principios ordenadores de la Hacienda del País Vasco–, que al abordar el título competencial «Hacienda general», se limita a declarar «la necesidad de la existencia de una

regulación normativa uniforme y de vigencia en toda la Nación, con lo cual se asegura, en aras de intereses generales superiores a los de cada Comunidad Autónoma, un común denominador normativo, con posibilidad –empero– de que cada una de ellas pueda establecer las peculiaridades que le convengan dentro siempre del marco competencial fijado en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía» (STC 14/1986, F. J. 11). Y, significativamente, en relación con el artículo 49.2 de la Ley impugnada, que regula de manera distinta a la normativa estatal la determinación cuantitativa del interés de demora de las cantidades adeudadas a la Comunidad Autónoma, el Tribunal entiende que dicha materia merece un tratamiento uniforme en todo el territorio nacional, debiendo «garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.18.^a de la Constitución española, sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas» (F. J. 11), por lo que dicho precepto es declarado inconstitucional. En el mismo sentido, en relación con el artículo 58 de la Ley del Parlamento vasco impugnada, en el que se arbitran medidas de aseguramiento aplicables aunque no hubiera vencido la obligación propia del derecho objeto de protección, y sin concesión de audiencia al obligado, el Tribunal declara su inconstitucionalidad por violación, de nuevo, del artículo 149.1.18.^a CE, de acuerdo con el cual en todo caso hay que garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas (F. J. 14). En suma, aunque el Tribunal Constitucional realizara inicialmente invocaciones al artículo 149.1.14.^a CE, el juicio de la constitucionalidad, cuando de lo que se trata es de garantizar un tratamiento común ante la Administración, se decanta por el artículo 149.1.18.^a

Por ello, no puede extrañar que el máximo intérprete de la Constitución haya recurrido al título competencial «Hacienda general» cuando lo que se ventilaba no era el tratamiento común de los administrados –donde parecía más lógico acudir a un título competencial que aborda directamente esta cuestión–, sino, desde una perspectiva diferente, las relaciones interadministrativas que tienen lugar entre los diferentes niveles de Hacienda territorial. De este modo, en la STC 179/1985 el Tribunal sí realiza una concreta aplicación del artículo 149.1.14.^a, precisamente para declarar la constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales, en la que se establecían ciertos controles y condicionamientos a los que habían de someterse las Haciendas locales para percibir subvenciones. En la citada sentencia se declara la constitucionalidad de esas medidas, ya que «sea cual fuere el contenido que al concepto de Hacienda general se atribuya, no parece discutible, en efecto, que haya de incluirse dentro del mismo una medida que tiene por objeto directo la relación entre la

⁵⁹⁶ Cfr. LASARTE, J./RAMÍREZ, S./AGUALLO, A., *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, ed. Tecnos, Madrid, 1990, p. 426; OLIVERA MASSO, P., «Los conceptos constitucionales de Hacienda General, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado», en *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994, p. 108.

Hacienda estatal y las Haciendas locales y que precisamente se propone como finalidad el saneamiento de éstas para hacer posible que, en el futuro, un nuevo sistema de financiación de las entidades locales (cuyo establecimiento corresponde también a la Hacienda estatal) impida también la generación de déficit que, en último término, como tantas veces ha ocurrido en el pasado, haya de ser atendido con recursos de la Hacienda estatal» (F. J. 1). En otro fundamento de la sentencia, el Tribunal añade un aspecto más que debe entenderse incluido en el concepto «Hacienda general», y que, de modo significativo, nada tiene que ver con el establecimiento de garantías procedimentales que aseguren un tratamiento común y que sí guarda relación con las relaciones entre las Haciendas territoriales. Se trata, en concreto, del establecimiento de recargos sobre impuestos estatales en favor de las Corporaciones locales declarando que «si a alguien compete (su regulación), cualquiera que sea el ente en favor del cual sean establecidos, es al propio Estado, en virtud de su competencia de Hacienda general del artículo 149.1.14.^a CE, que comprende obviamente la regulación de los impuestos estatales, tanto en sus aspectos principales o fundamentales como en los accesorios o accidentales» (F. J. 3).

También es significativa la STC 13/1992 (F. J. 6), que alude a la «Hacienda general» como título que habilita al Estado para otorgar subvenciones a las Haciendas locales para cubrir su déficit; subvenciones que pueden acompañarse de la regulación necesaria para alcanzar su fin previsto. En esa misma STC 13/1992 (F. J. 16), se dice que la LGP tiene un contenido material –actual o futuro– que en términos generales encuentra su punto de referencia en la materia de «Hacienda general». Por otra parte, la STC 237/1992 (F. J. 14), sobre la regulación de los criterios de participación de los entes locales en los ingresos del Estado, invoca ese mismo título competencial para regular tales criterios. Por fin, las SSTC 163/1994 (F. J. 7) y 164/1994 (F. J. 4) han considerado que corresponde al Estado el monopolio fiscal constituido por la Lotería, identificando, implícitamente, Hacienda general con Hacienda del Estado⁵⁹⁷.

En definitiva, el artículo 149.1.14.^a CE no justifica, en nuestra opinión, el apartamiento por parte de los procedimientos tributarios de las garantías establecidas en la LRJAP y PAC; puesto que los términos genéricos en que dicho precepto constitucional se encuentra redactado abonan, por efecto inmediato del criterio de especialidad, la tesis enunciada, como ha venido a reconocer el Tribunal Constitucional en la STC 14/1986, acudiendo, cuando de lo que se trataba

era de asegurar un tratamiento común a los administrados, al precepto más específico, que es el artículo 149.1.18.^a; razón por la que parece más conveniente situar el campo de aplicación del artículo 149.1.14.^a –en la manera que lo ha hecho la STC 179/1985– en las relaciones entre las diversas Haciendas territoriales, como título competencial que coloca al Estado en posición de supremacía –y sin perjuicio de la autonomía financiera autonómica y local– para la regulación de dichas relaciones.

Todo ello sin perjuicio, por fin, de que el artículo 149.1.14.^a pueda erigirse en título competencial suficiente para aprobar una LGT aplicable a todos los niveles de Hacienda territorial –no sólo estatal, sino también autonómico y local–. Porque en el contexto de un Estado compuesto, que tiene en su vértice una única Constitución, parece congruente que el Código Tributario –la LGT–, en cuanto virtualizador de los principios constitucionales, y al estar situado horizontalmente entre la Constitución y el sistema tributario, se aplique a todas las relaciones jurídicas de los ciudadanos sometidos a aquella Constitución con los distintos entes territoriales, sea cual sea la competencia normativa que tengan sobre el sistema tributario⁵⁹⁸. Pero es preciso constatar, por un lado, que esa LGT abarca materias –hecho imponible, sujetos pasivos, criterios de interpretación, etc.– no incluidas en la propia del «procedimiento administrativo común» (artículo 149.1.18.^a), que en todo caso esa LGT debería respetar; y que, de otro, habida cuenta de la falta de competencia de las Comunidades Autónomas para legislar los principios o procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, liquidación, recaudación, etc.)⁵⁹⁹, esa «Ley General» seguramente excedería el mínimo

⁵⁹⁸ En este sentido, GARCÍA TORRES, J., «Análisis constitucional de algunos problemas en torno a las fuentes de Derecho en la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pp. 39-42, autor que relaciona los artículos 149.1.14.^o y 133.1 CE, que califica de «originaria» la potestad tributaria estatal, lo que puede y debe tener repercusión sobre la distribución constitucional y estatutaria de competencias en la materia; de tal suerte que la LGT sería una ley de Hacienda general, que supondría un modo de especial ejercicio de la potestad tributaria estatal de carácter originario: es decir, un ejercicio competencial relativo a los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario justo –y único– al que se refiere el artículo 31.1 CE; también SAINZ DE BUJANDA, F., «Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la LGT», en *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, p. 107, donde se señala que «la Ley General Tributaria puede encuadrarse perfectamente dentro de esa categoría de leyes, es decir, de las que organizan la Hacienda general», como conjunto de «principios e instituciones que deben planear por encima de todo el aparato financiero con eficacia sobre todo el territorio de la nación»; preocupándose, además, de precisar «que no se trata de Hacienda estatal, porque en tal supuesto la Constitución se hubiera referido a ella y no lo hace así, sino que alude a la Hacienda “general”»; RAMALLO MASSANET, J., *Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria*, cit., pp. 115 y ss.; finalmente, OLIVERA MASSO, P., «Los conceptos constitucionales...», cit., pp. 108 y ss.

Conviene, no obstante, dejar constancia en este lugar de la opinión de SOLER ROCH, M. T., *Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda*, cit., pp. 111 y ss., quien fundamenta la necesidad jurídica de esa uniformidad básica del ordenamiento jurídico tributario –del que sería expresión la LGT– en un título competencial distinto, cual es el artículo 149.1.1.^o CE, rechazando el del artículo 149.1.14.^o dada la indefinición del concepto «Hacienda general» que lo sustenta.

⁵⁹⁹ Como ha demostrado RAMALLO MASSANET, J., *Estructura constitucional...*, cit., pp. 101 y ss.

⁵⁹⁷ Un comentario a las cuatro últimas sentencias citadas en OLIVERA MASSO, P., «Los conceptos constitucionales...», cit., pp. 108 y ss., autor que tiene la impresión de que el Tribunal Constitucional mantiene una actitud renuente a pronunciarse sobre el contenido del artículo 149.1.14.^o, dado su carácter marcadamente genérico, lo que lleva al máximo intérprete del texto fundamental a decantarse por otros títulos constitucionales más concretos.

común denominador normativo garantizador que representa el «procedimiento administrativo común».

Por su parte, el artículo 149.1.1.^a CE tampoco parece un título constitucional apto para justificar que las disposiciones normativas estatales que regulan los procedimientos tributarios puedan contradecir el cuadro garantizador cuyo establecimiento el artículo 149.1.18.^a reserva a la LRJAP y PAC. En efecto, el artículo 149.1.1.^a CE, que ciertamente ha sido invocado como el título más adecuado para fundamentar la competencia del Estado en orden a la elaboración y aprobación de una LGT aplicable a todos los niveles de Hacienda ⁶⁰⁰, constituye, al igual que sucedía con el artículo 149.1.14.^a, una cláusula demasiado genérica que no faculta al legislador sectorial estatal —en este caso tributario— para aprobar determinadas disposiciones que desarrollen una función constitucional paralela en la actividad formalizada de la Administración tributaria a la función que desempeña la LRJAP y PAC —con base en el artículo 149.1.18.^a— para el conjunto de las Administraciones públicas. Ese carácter genérico del artículo 149.1.1.^a se demuestra al constatar que el mismo opera otorgando un contenido y alcance añadidos a todos y cada uno de los restantes títulos competenciales del mismo precepto constitucional, en carácter de complemento o extensión natural cuando en la materia esté en juego la igualdad en las condiciones básicas garantizadoras de la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales; lo que vale decir que tiene un carácter integrador e informador de todo el reparto competencial, ya que, dada la condición del artículo 149.1.1.^a de norma instrumental en aras de la igualdad proclamada en el artículo 139 CE, parece difícil encontrar una materia no afectada por alguna de las posiciones jurídicas fundamentales cuya regulación en condiciones básicas de igualdad se atribuye al Estado ⁶⁰¹.

Por lo tanto, la conclusión no puede ser otra que la proyección horizontal o sectorial, postulada por un amplio sector doctrinal ⁶⁰², de las garantías contenidas

en la LRJAP y PAC también sobre los procedimientos tributarios, lo que empieza ya a ser reconocido tímidamente por la jurisprudencia ⁶⁰³. Ahora bien, sentada esta afirmación, cabría todavía cuestionarse si las reglas especiales que establece el PSIT, respecto a la separación entre instrucción y resolución, están verdaderamente desvirtuando el sentido básico de la garantía contenida en el artículo 134.2 de dicha Ley. Porque lo cierto es que dicho título IX no regula propiamente un procedimiento administrativo sancionador común, fijando, como sería de esperar, los correspondientes trámites procedimentales que ha de seguir la Administración en el ejercicio de la potestad sancionadora que tenga legalmente atribuida, sino que se limita a enunciar una serie de principios que deben informar los procedimientos concretos que en su caso se establezcan legal o reglamentariamente conforme al artículo 134 de la citada Ley. Así lo viene a reconocer expresamente el Real Decreto 1398/1993, por el que se aprueba el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora, en desarrollo del título IX de la LRJAP y PAC, donde ya sí se regula un procedimiento sancionador ⁶⁰⁴, y en el que se difumina

⁶⁰³ Y así podemos citar la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 21 de junio de 1995, que implícitamente reconoce esa proyección horizontal a la que aludimos en el texto: «La improcedencia de aplicación subsidiaria, dentro del procedimiento de revisión en materia económico-administrativa, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, no puede significar que los Tribunales Económicos hayan de desconocer los principios constitucionales que amparan a los contribuyentes». Con todo, habría que recordar que, aun estando de acuerdo en la aplicación plena de todas las garantías contenidas en la Ley 30/1992 que directamente derivan de la Constitución, esa Ley no admite relaciones de supletoriedad, ya que su función, como derecho común, es justamente la de informar y encuadrar a todos los procedimientos administrativos; algo que no ha tenido en cuenta el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de enero de 1993, referida a diversos recursos acumulados contra el RGIT, pues ahí se reitera la condición de Derecho supletorio de las disposiciones de la LRJAP y PAC; mientras que lo correcto es que esa aplicabilidad haya de extenderse a todo lo que sean institutos procedimentales garantizadores, con independencia de su conexión directa con cualesquiera principios constitucionales. Más acertada en el fondo, aunque no en los términos, es la Resolución, de 10 de julio de 1996, del Tribunal Económico-Administrativo Central, donde se declara que «si bien la LRJAP y PAC no es de aplicación subsidiaria en el procedimiento económico-administrativo, los Tribunales de este orden no pueden desconocer los derechos que esta Ley reconoce, por lo que cabe la suspensión sin aportación de garantía en caso de posibles perjuicios de imposible o difícil reparación»; en el mismo sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 1994, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. En materia sancionadora, concretamente por lo que se refiere a la ejecutividad de las resoluciones sancionadoras, la Resolución de 22 de abril de 1995, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, no tiene ninguna duda en cuanto a la aplicación de las garantías contenidas en la LRJAP y PAC: «de conformidad con la LRJAP y PAC, las resoluciones sancionadoras serán ejecutivas cuando pongan fin a la vía administrativa, por lo que no procede dictar la providencia de apremio hasta ese momento en aplicación del principio constitucional de presunción de inocencia».

⁶⁰⁴ En este sentido, GONZÁLEZ PÉREZ, J./GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico...*, cit., pp. 1358 y ss., que celebran la aprobación del Real Decreto 1398/1993, pues la enumeración de una serie de principios en una ley vocada a regular una materia como el «procedimiento administrativo común» constituía un ejemplo de defectuosa técnica legislativa; habida cuenta que, al haberse derogado los artículos 133 a 135 LPA, se había provocado no sólo la proliferación de procedimientos, ya que cada ente que tenga atribuida potestad sancionadora habría de dotarse del correspondiente procedimiento, sino también que en ámbitos enteros de la actuación de la Administración no pudiera ejercerse la potestad sancionadora por no haberse dictado el correspondiente procedimiento administrativo. De ahí que estos autores hablaban de «voladura» del procedimiento sancionador común que regulaban los mencionados artículos de la LPA; en el mismo sentido, SUAY RINCÓN, J., «Los principios del procedimiento

⁶⁰⁰ Así, SOLER ROCH, M. T., *Las posibilidades...*, cit., p. 119.

⁶⁰¹ Así lo ha demostrado, a través de un exhaustivo análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, TUDELA ARANDA, J., «Aproximación a la caracterización jurisprudencial del artículo 149.1.1.^o de la Constitución española», en AA.VV., *Estudios sobre la Constitución española*, Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría, t. IV., ed. Cívitas, Madrid, 1991, pp. 3481 y ss., donde se pone de manifiesto el carácter instrumental del artículo 149.1.1.^o al servicio de la práctica totalidad de los derechos y deberes del título I de la CE y en relación con casi todas las normas atributivas de competencia del título VIII; así, el derecho a la educación (STC 26/1987), a la huelga (STC 3/1981), a la propiedad (STC 37/1987), a la salud (STC 32/1983), etc.; la misma idea en PAREJO ALFONSO, L., *Algunas reflexiones...*, cit., p. 303; PEMÁN GAVÍN, J., *Igualdad de los ciudadanos y autonomías territoriales*, cit., p. 230, cuando dice que el artículo 149.1.1.^o pretende garantizar una igualdad básica en el *status* jurídico de los españoles, pero no con referencia aquí a un sector material concreto, sino en unos términos más generales.

⁶⁰² Y proyección que luce en la propia exposición de motivos de la LRJAP y PAC, que concibe una noción de «procedimiento administrativo común» aplicable no sólo a cualquier Administración pública sino también a cualquier materia, razón por la que señala que los procedimientos específicos establecidos *ratione materiae* deberán respetar, en todo caso, las garantías mínimas que se recogen en dicha ley básica.

sensiblemente, además, la radicalidad del mandato de encomienda de la fase instructora y sancionadora a órganos distintos.

Efecto difuminador que, en efecto, se deriva del artículo 10.1 del citado Real Decreto 1398/1993, al disponer que «a efectos de este Reglamento, son órganos administrativos competentes para la iniciación, instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores las unidades administrativas a las que, de conformidad con los artículos 11 y 21 LRJAP y PAC, cada Administración atribuya estas competencias, sin que puedan atribuirse al mismo órgano para las fases de instrucción y resolución del procedimiento».

De este modo, un sector de la doctrina ha encontrado una contradicción entre el precepto transcrito y lo prevenido en el artículo 11.1 de la LRJAP y PAC, al considerarse ahí que los órganos se componen de unidades administrativas y disponerse al mismo tiempo que a los efectos del procedimiento sancionador las unidades administrativas son órganos; lo que supondría un intento evidente por parte del titular de la potestad reglamentaria de vaciar de contenido la garantía proclamada en el artículo 134.2 LRJAP y PAC, que determinaría la nulidad de pleno derecho en este punto de la disposición administrativa⁶⁰⁵. Por el contrario, para Garberi Llobregat, la anterior contradicción no debería ser objeto de censura, dado que viene a constituirse en una solución airosa al callejón sin salida que hubiera supuesto la impracticable distribución de funciones entre verdaderos y genuinos órganos administrativos, razón por la que dicho artículo 10 del Real Decreto 1398/1993 ha diluido el rigor que primariamente exigía el artículo 134.2 LRJAP y PAC. Porque sólo una mimética y precipitada traslación al ámbito administrativo de los derechos recogidos en el artículo 24 CE ha podido determinar que el «derecho al Juez imparcial», elaborado por la doctrina del Tribunal Constitucional, haya sido impostado en el repetido artículo 134.2⁶⁰⁶.

Pero, aunque compartamos las razones de fondo del último autor citado, éstas no serían suficientes para salvar el vicio en el que pretendidamente habría

sancionador», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), «La nueva Ley...», cit., pp. 383-385, donde se insiste en el vacío normativo que se produjo por el hecho de no haber regulado propiamente un procedimiento, sino simplemente haber proclamado ciertos principios; también critican este modo de legislar GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho...*, t. II, cit., pp. 185-186.

⁶⁰⁵ Así, PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, t. I., «Parte General», cit., p. 522.

⁶⁰⁶ Cfr. GARBERI LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo sancionador*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1994, pp. 201-202.

La propia exposición de motivos del Real Decreto 1398/1993 precisa, en términos confusos y seguramente silenciando las verdaderas razones que han abocado al replanteamiento de la garantía analizada, que «en sede administrativa la traslación de aquel principio requiere, para que constituya una verdadera garantía, que el concepto de órgano no sea asimilable al concepto de órgano administrativo meramente organizativo y jerárquico (...). En consecuencia, el concepto de órgano que ejerce (iniciando, instruyendo y resolviendo) la potestad sancionadora resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que (...) se constituyen en órganos».

incurrido el artículo 10 del Real Decreto 1398/1993⁶⁰⁷; lo que no significa, sin embargo, a nuestro entender, que el repetido artículo 10 contradiga la garantía contenida en el artículo 134.2 LRJAP y PAC, desde el prisma de la función constitucional a que se ordena esta Ley. Porque el correcto entendimiento de ese sedicente efecto difuminador del principio enunciado en el artículo 134.2, llevado a cabo por el Real Decreto 1398/1993, debería partir, a los efectos de situar el debate en sus justos términos, desde su propia naturaleza como principio, que, aun contando con un indudable carácter prescriptivo, carece, como tal, y en contraste con la eficacia jurídica que despliegan las normas, de un sentido concreto, decisorio y unívoco, por lo que también sería susceptible de actualizarse en los términos efectuados por el Real Decreto 1398/1993⁶⁰⁸.

Es cierto, no obstante, que se nos podría objetar que el mandato de encomienda a órganos distintos de la fase instructora y decisora en los procedimientos sancionadores, contenido en el tantas veces repetido artículo 134.2, tiene naturaleza normativa y no de principio, pese al epígrafe «Los principios del procedimiento sancionador» que encabeza el precepto, pues ciertamente dicho artículo establece una prescripción concreta y unívoca, que ordena un determinado reparto de las competencias en el seno de la organización administrativa para la instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores. Pero conviene tener presente el hecho de que el precepto se encuentra sistemáticamente situado en un título de la Ley que no regula, como ya hemos destacado, propiamente un procedimiento sancionador, y que, antes bien, se limita a enumerar, ya principios en sentido estricto, ya, como sucede en este caso, ideas rectoras que encarnan ciertos valores; razón por la que tiene toda su lógica considerar que la disposición analizada ha formulado una idea rectora que habrá de concretarse normativamente, a su vez, en cada procedimiento sancionador.

Y ese valor o idea rectora sería, en concreto, el que encarna el principio de imparcialidad, del que ciertamente puede deducirse una intención prescriptiva, pero siempre de forma neutral y abstracta, es decir, sin pronunciarse, respectivamente, sobre la ponderación de ese valor con otros concurrentes, ni acerca, sobre

⁶⁰⁷ Salvo que se considere con GONZÁLEZ PÉREZ, J./GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico...*, cit., p. 1361, que la «unidad administrativa» es concepto que engloba como una de las especies el de órgano administrativo. De forma que tendríamos, en primer lugar, el concepto de «unidad administrativa», como conjunto de puestos de trabajo dependientes de una misma jefatura; se trataría de una expresión ajena al lenguaje jurídico, pese a que, cada vez con más frecuencia, se está empleando en los textos legales. Por otro lado, estaría el concepto de «órgano administrativo», como unidad administrativa que existe precisamente para producir efectos jurídicos con trascendencia al exterior. En fin, la intención del Real Decreto 1398/1993 sería que, en virtud de la potestad doméstica que tiene la Administración, se pueda calificar a una unidad administrativa como órgano a efectos de que actúe competencias instructoras.

⁶⁰⁸ Nos valemos para nuestra argumentación de la afinada distinción entre normas y principios que realiza NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., pp. 37 y ss.

todo, de la concreta plasmación normativa en que habrá de tomar cuerpo ese mandato general de imparcialidad. De ahí, precisamente, que resulte lícito concluir que el tantas veces repetido mandato de separación entre instrucción y resolución, aun constituyendo un instituto procedimental fundamental al que debe plegarse cualquier regulación procedimental sectorial, permite diversas actualizaciones normativas. Sobre todo, si tenemos presente cuál ha sido el sentido del desarrollo reglamentario que en este punto ha efectuado el Real Decreto 1398/1993, el cual, como ya hemos indicado, ha definido en términos menos radicales y más realistas la garantía de imparcialidad que late en el artículo 134.2⁶⁰⁹; lo que, a nuestro juicio, habida cuenta de que aquella Ley no explicita en ningún momento cuál es el núcleo común del procedimiento administrativo sancionador⁶¹⁰, demuestra que el instituto procedimental, cuyo respeto debe garantizar un tratamiento común de los administrados, se encuentra igualmente realizado sin necesidad de atribuir a genuinos órganos administrativos las competencias para la instrucción y decisión.

En fin, la separación entre la instrucción y resolución es susceptible de ser plasmada reglamentariamente con cierta flexibilidad, siempre y cuando los correspondientes Reglamentos sean compatibles con el espíritu general que informa la garantía contenida en el artículo 134.2 LRJAP y PAC; máxime si se considera que en dicha Ley se integran «las cuestiones “verdaderamente nucleares” y “garantías básicas” al servicio directo del establecimiento de un común denominador normativo suficiente para garantizar una igualdad básica de trato»⁶¹¹. En efecto, aunque participemos del criterio de que lo que debe constituir lo «común» no debe atender al «tipo» de procedimiento –general o especial–, ni siquiera al poder público –Estado o Comunidades Autónomas– que ostente la competencia sustantiva sobre una materia, puesto que ello no garantiza el resultado final de una igualdad de todos los ciudadanos en cualquier parte del territorio de España con independencia del ámbito sectorial en que actúe la Administración⁶¹², que es la función constitucional a la que se ordena la LRJAP y PAC, habrá de admitirse, no obstante, que sólo debe tenerse por común aquella garantía «esencial», que resulte imprescindible en orden a alcanzar la tantas veces repetida unidad básica de trato para todos los españoles, y que, consecuentemente, existen diversas posibilidades

procedimentales, que al tiempo que se adaptan a las especialidades del ámbito sectorial donde los procedimientos han de ser aplicados, son igualmente respetuosas con el núcleo esencial de la garantía objeto de protección.

Dicho en otros términos, las exigencias del procedimiento común deben centrarse en los principios mismos y en los bienes jurídicos dignos de protección que alientan aquéllos, más que en las simples reglas y las meras soluciones técnicas que, aunque puedan contribuir a crear una cultura jurídica común, poco o nada aportan a la seguridad jurídica ni constituyen condiciones básicas garantizadoras de un tratamiento igual a todos los administrados⁶¹³; máxime cuando, en definitiva, las reglas que se contienen en la LRJAP y PAC, como ya sucedía con las previstas en la LPA, no expresan, sin más, la referencia a un único procedimiento, sino que son susceptibles de diversas adaptaciones en función del ámbito sectorial en el que han de ser aplicadas⁶¹⁴.

Y así, en concreto, la regulación que del procedimiento sancionador tributario realiza el PSIT es, a nuestro entender, completamente respetuosa con el núcleo de la garantía procedimental común proclamada en el artículo 134.2 LRJAP y PAC, cuya satisfacción exige simplemente, en aras del aseguramiento del principio de imparcialidad que ha de estar presente en las actuaciones administrativas sancionadoras, la separación personal entre instrucción y resolución en la tramitación de los expedientes incoados para la imposición de sanciones tributarias, sin que resulte imprescindible la atribución de dichas competencias en auténticos órganos administrativos en el sentido del artículo 11 LRJAP y PAC.

En este orden de ideas, no será necesario recordar que, tras el tajante pronunciamiento de la STC 76/1990, «por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los

⁶¹³ Cfr. LÓPEZ MENUDO, F., *Los principios generales del procedimiento...*, cit., pp. 75 y ss.

⁶¹⁴ Esta observación la realiza MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «Reflexiones sobre el procedimiento...», cit., pp. 24-26, al señalar que conviene distinguir entre los auténticos procedimientos especiales y aquellos que únicamente se limitan a concretar por vía reglamentaria ciertos trámites previstos y admitidos en el procedimiento ordinario de la ley; distinción que ya se encontraba presente en el preámbulo del Decreto de 10 de octubre de 1958, dictado en cumplimiento de la disposición final primera, 3, de la LPA de 1958, en relación con el artículo 1.2 de la misma Ley, que obligaba al Gobierno, en el plazo de tres meses a partir de la publicación de la Ley, a señalar cuáles eran los procedimientos especiales que por razón de su materia continuaban vigentes. Esta idea plasmó en el hecho de que las reglas del título IV de la LPA resultarían aplicables a la práctica totalidad de esos procedimientos especiales, no supletoriamente, sino debido a la asunción por parte de la legislación sectorial de los principios del título IV.

En todos esos procedimientos, que expresaban una situación compleja y heterogénea, cobraron vida los principios del título IV de la LPA; pues, a pesar de su singularidad, no dejaban de responder a los principios del procedimiento «común» que, en definitiva, es el conjunto de técnicas y preceptos que constituyen los principios «generales» del procedimiento, entendiendo por tales los recogidos en los artículos 67 y ss. LPA. En fin, y en los términos de la STC 227/1988, se trata de los principios o normas que definen la «estructura general del iter procedimental» que ha de referirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración.

⁶⁰⁹ La impracticabilidad que se derivaría en muchos supuestos de la garantía del artículo 134.2, en los términos radicales en que allí se recoge, es subrayada por GARBERI LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo sancionador*, cit., p. 203.

⁶¹⁰ Como ha notado PAREJO ALFONSO, L., *Objeto, ámbito de aplicación...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), «La nueva Ley...», cit., p. 35.

⁶¹¹ Como ha visto LÓPEZ MENUDO, F., *Los principios generales...*, cit., pp. 75 y ss.

⁶¹² Vide, para esta posición doctrinal, por todos, PAREJO ALFONSO, L., *Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), «La nueva Ley...», cit., pp. 21 y ss.

procesos jurisdiccionales»; en la medida en que «la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no és, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos» [STC 76/1990, F. J. 8.A)]⁶¹⁵.

Además, interesa destacar que la introducción de la estricta separación, en órganos diferentes de la estructura jurídico-organizativa de la Administración tributaria, de las competencias para instruir y resolver los expedientes sancionadores, resultaría seguramente no sólo imposible en términos lógico-jurídicos, por la propia finalidad y estructura de los procedimientos de gestión y de imposición de sanciones en materia tributaria, sino también a buen seguro inconveniente por los efectos paralizadores de la actividad de gestión tributaria que de dicha separación se derivarían⁶¹⁶.

Y dichos efectos paralizadores habrían de ser calificados como especialmente contraproducentes desde la perspectiva que ofrece la organización jurídica interna de la AEAT, a través de la cual se lleva a cabo el reparto de las diferentes funciones tributarias entre los órganos administrativos que configuran el ente público. Porque la atribución de las competencias de instrucción y resolución de los expedientes sancionadores a genuinos órganos administrativos, seguramente frustraría en gran medida la consecución del objetivo expresado de una gestión más eficaz del sistema tributario, como parte fundamental del fin institucional que el ordenamiento asigna a la AEAT. Pues, en efecto, dicha eficacia en la gestión pretende alcanzarse en buena parte a través de la creación en el seno de la AEAT de determinados órganos administrativos a los que se encomienda la gestión integral de un tipo de contribuyentes; los cuales, por sus características particulares, son susceptibles de ser encuadrados en una categoría y recibir, como

tales, un tratamiento diferenciado a través de órganos especializados en su gestión y control⁶¹⁷.

La búsqueda, precisamente, del tratamiento diferenciado de cada tipo de contribuyente por un mismo órgano administrativo es el propósito que inspira el contenido de las Resoluciones dictadas por el Presidente de la AEAT, de 23 de diciembre de 1992 –desarrollada por la Resolución de 16 de diciembre de 1994– y de 2 de junio de 1994, por las que se crean, respectivamente, la Unidad Central y las Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresas y Exportadores, bajo la dependencia directa del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, y las Unidades de Módulos, en el seno de las Delegaciones y Administraciones de la AEAT, bajo cuya dirección se encuentra el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria o el Administrador, según su ubicación. Se trata, en efecto, de órganos administrativos a los que se atribuyen todas las funciones de gestión, comprobación e inspección tributarias, a los solos efectos de verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de esos sectores de contribuyentes; de tal modo que, en realidad, lo que se persigue simplemente es maximizar la eficacia y la eficiencia de los recursos materiales y humanos disponibles mediante una mayor especialización⁶¹⁸. Una maximización que, en fin, se vería seriamente menoscabada si los expedientes sancionadores que dichos órganos instruye tuvieran que ser finalmente resueltos por otros órganos de la AEAT, pues se impediría en cierto modo el tratamiento integral de las situaciones jurídico-tributarias de cada tipo de contribuyente, para cuya gestión y control globales más ágiles se crean precisamente las Unidades referidas, como idea subyacente a sendas reformas organizativas; reformas que, dicho sea de paso, expresan, a nuestro entender, una mera especificación de la idea genérica de especialización de las funciones tributarias, asignadas a una organización administrativa *ad hoc*, que está detrás de la propia creación de la AEAT.

En resumen, la atribución a órganos distintos de la AEAT de las competencias para la instrucción y resolución de los expedientes sancionadores no tendría

⁶¹⁵ Conforme con la resolución del Tribunal Constitucional, y dando por zanjada definitivamente la cuestión, vide, el análisis de ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones...*, cit., pp. 159 y ss.

Pese a ello, todavía existen voces que, recientemente y reiterando conocidos argumentos, se han mostrado críticas con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en las SSTC 22/1990 y 76/1990; así, SUAY RINCÓN, J., «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», en *RAP*, núm. 123, 1990, pp. 153 y ss.; JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección...*, cit., pp. 347 y ss., al afirmar que en la tramitación de los expedientes sancionadores la separación personal entre instrucción y resolución no es suficiente, habida cuenta del «salto cualitativo» que el procedimiento sancionador representa respecto del procedimiento de gestión; criticando severamente la doctrina de la STC 76/1990, PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho...*, «Parte general», t. I., cit., pp. 520-522.

⁶¹⁶ Como advierte ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones...*, cit., p. 164.

Significativamente, un autor como SUAY RINCÓN, J., *La discutible vigencia de los principios...*, cit., página 171, que se muestra ferviente partidario de la estricta separación entre instrucción y resolución, al señalar que el sistema ideal sería implantar en materia fiscal un sistema en cierto modo similar al existente para las reclamaciones económico-administrativas, tiene finalmente que reconocer que «los inconvenientes de esta fórmula saltan, sin embargo, a la vista: los órganos administrativos existentes vendrían a multiplicarse y la inflación orgánica resultante vendría a oscurecer aún más el ya de por sí complejo panorama de la organización administrativa española».

⁶¹⁷ A la necesidad de profundizar en la organización de las actividades de control según tipo de contribuyente, que deben alcanzar su total definición y ser puestas en pleno funcionamiento en el plazo más breve posible, se refieren AA.VV., «Informe sobre el fraude en España» (Unidad Especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude), ed. Instituto de Estudios Fiscales, julio 1994, pp. 304 y ss.; en el mismo sentido, DELGADO PACHECO, A., *La gestión de los tributos en el marco de la nueva Agencia Estatal de Administración Tributaria*, cit., p. 17.

⁶¹⁸ Así lo expresan las exposiciones de motivos de las disposiciones normativas que se citan en el texto, al incidir en las características especialísimas de determinados contribuyentes, que justamente por ello reclaman la creación de unidades especializadas en su gestión y control. Así, en la Resolución de 6 de junio de 1994, se señala que «la regulación del régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente desde el 1 de enero de 1992, permite diferenciar un sector de empresarios que se caracterizan por la simplificación de sus deberes de índole contable y registral, y porque el control del cumplimiento de sus obligaciones fiscales se basa fundamentalmente en la verificación de elementos físicos».

otra consecuencia que la paralización o, cuando menos, la disminución de la agilidad de las actuaciones de gestión tributaria. De donde se desprende la conveniencia de que el principio de imparcialidad, al que supuestamente serviría la atribución a órganos administrativos diferentes de las competencias instructoras y decisorias, se pondere con el interés general que indudablemente subyace a una más agil y eficaz gestión del sistema tributario. Como, por lo demás, se ha puesto singularmente de manifiesto en el debate suscitado en Alemania con ocasión de la acumulación de funciones de gestión –de comprobación e investigación– y sancionadoras por parte de las autoridades financieras, especialmente en el curso de una investigación tributaria (*Steuerfahndung*); pues no en balde la eficacia es, a fin de cuentas, un principio constitucional más a ponderar junto a los restantes principios implicados⁶¹⁹.

Ahora bien, como ya ha sido destacado, aunque deba ponerse coto a «los intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo (STC 76/1990, F. J. 10), no dejan de existir problemas en cuanto a la articulación entre el procedimiento de gestión –y en particular de inspección– y el procedimiento de imposición de sanciones; problemas derivados, básicamente, de la concentración en la Inspección de los Tributos de competencias en ambos ámbitos. Pues esta circunstancia puede generar una cierta confusión, «respecto del ámbito al que dichas actuaciones se refieren, de lo que derivaría una cierta inseguridad para el contribuyente, habida cuenta de que su posición jurídica y la de la Administración son diversas en el seno de un procedimiento impositivo y de un procedimiento sancionador»; máxime si se tiene en cuenta que en «las propuestas de regularización que los actuarios estimen procedente realizar en las correspondientes actas, deberán incorporar “las infracciones que aprecien (...) y las sanciones tributarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación” (art. 49.2 RGI), para hacer posible su imposición por los órganos que resulten competentes según el artículo 81.1 LGT, desarrollado por el artículo 2 del Real Decreto 2631/1985»⁶²⁰.

⁶¹⁹ Sobre los términos del debate en el sistema jurídico alemán da oportuna cuenta ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones...*, cit., pp. 162 y ss.

Significativamente, un autor como SHICK, W., *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 9 Auflage, vor. 208, Anm. 54-68, Tz. 61, O. Schmidt, Köln, 1991, que se presenta como ferviente partidario de una absoluta separación entre las funciones de gestión tributaria y sancionadoras, al analizar los antecedentes legislativos en los que se justificaba la acumulación por parte de un órgano administrativo –la *Steuerfahndung*– de competencias en el ámbito de la comprobación e investigación y de la investigación de delitos e imposición de sanciones tributarias con base en la consecución de una mayor agilidad en la gestión, destaca que las consideraciones acerca de una mayor eficiencia (*verwaltungsökonomischer Vorteil*), que conlleva la acumulación de dichas funciones en unos mismos órganos administrativos, son ajenas, por irrelevantes, a un discurso jurídico que trate de armonizar los diversos intereses presentes en la aplicación de las normas tributarias.

⁶²⁰ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones...*, cit., pp. 162 y ss., con referencias a la doctrina y legislación alemanas; la misma idea en SOLER ROCH, M. T., *Deberes tributarios...*, p. 113, denunciando la

Porque, aunque no sea preciso atribuir a órganos diferentes la instrucción y la resolución de los procedimientos sancionadores tributarios, lo cierto es que, si se tiene presente la dificultad de deslindar en el curso de las actuaciones de gestión tributaria dónde empieza y dónde termina el procedimiento sancionador, resulta cuando menos conveniente arbitrar algún mecanismo que en cierto modo garantice la separación de la fase instructora del procedimiento de liquidación tributaria de la instrucción correspondiente al procedimiento sancionador que se inste o resulte de aquél, habida cuenta de la diversa naturaleza jurídica de las cuestiones que en los respectivos ámbitos de actuación administrativa se ventilan.

Pues bien, creemos oportuno recordar en este lugar la sugerencia formulada por el Profesor Zornoza acerca de la cuestión que estamos analizando. Una propuesta consistente en la simple tramitación separada de los procedimientos de inspección y sancionador a través de expedientes convenientemente diferenciados⁶²¹; de modo especial, en aquellos supuestos referidos a la imposición de sanciones que puedan corresponder a las infracciones tributarias que se hacen constar en actas o diligencias de la Inspección, lo que haría conveniente una reforma del artículo 7 PSIT, de modo que la calificación de las infracciones y la imposición de las sanciones se realizara de forma autónoma a la tramitación de las correspondientes actas o diligencias, es decir, en expedientes separados⁶²². Propuesta que debemos celebrar que haya sido recientemente acogida por el artículo 34.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (el cono-

situación actual de nuestro Derecho, que se caracteriza porque unos mismos hechos inevitablemente conectados y, por tanto, ambivalentes en cuanto a su alcance probatorio (la realización del hecho imponible y la conducta infractora que consiste, precisamente, en su ocultación total o parcial), constituyen la base de un mismo y único procedimiento. Procedimiento que la autora denomina de regularización de la situación tributaria, desarrollada por los órganos de Inspección de los Tributos y cuyo resultado final es la determinación de la deuda tributaria del sujeto pasivo que incluye en su importe, junto a la deuda tributaria, los intereses, recargos y sanciones exigibles, tal como dispone el artículo 58.2.º LGT.

Se hace eco de este problema, SUAY RINCÓN, J., *La discutible vigencia...*, cit., p. 169, quien lamenta que el Tribunal Constitucional en su STC 76/1990 no tome en consideración que «en Hacienda las facultades sancionadoras van íntimamente asociadas a las liquidadoras», pues, de haberlo hecho, hubiera quizás cambiado el sentido de su pronunciamiento, lo que, a nuestro entender, resulta harto discutible por las razones que en el texto se contienen; JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda...*, cit., pp. 351 y 363, que echa en falta «una mayor dosis de formulaciones positivas que afronten la articulación entre los procedimientos inspectores y sancionadores», habida cuenta del «salto cualitativo» que representa el procedimiento sancionador respecto del procedimiento de gestión tributaria, en aras de un fortalecimiento de la imparcialidad del órgano decisor; también ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Potestades de la Administración y derechos del contribuyente», en *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, pp. 19 y ss.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», en *REDF*, núm. 82, 1994, pp. 275 y ss., que se refiere al solapamiento entre las fases de instrucción y decisión que padece el PSIT.

⁶²¹ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones...*, cit., pp. 165-168, destacando que la instrucción en expedientes diferenciados es ciertamente ya preceptiva en muchos supuestos, según dispone el Real Decreto 2631/1985, entre los que destacan la imposición de sanciones que no consistan en multas (artículo 4.1), los supuestos de multas pecuniarias fijas a que se refiere el artículo 5 y, finalmente, en el supuesto de multas proporcionales que no se imponen como consecuencia de acta de la inspección (artículo 6).

⁶²² Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J., *op. ult. cit.*, p. 167. Considero que a la misma conclusión llega SOLER ROCH, M. T., *Deberes tributarios...*, cit., p. 114, cuando escribe que «la separación de los procedimientos podría ser, en principio,

cido como *Estatuto del Contribuyente*), precepto en virtud del cual «la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado».

Una propuesta que, en fin, de llevarse a la práctica, supondría un mecanismo sencillo, pero al tiempo eficaz, de robustecimiento de la imparcialidad del órgano decisor, y que, además, no precisaría de la reforma de la estructura organizativa de la AEAT que acarrearía la atribución a órganos administrativos diferentes de las competencias para la instrucción y resolución de los expedientes sancionadores. Sobre todo, cuando esa reforma, además de no suponer una transformación sustancial de la posición jurídica del contribuyente, dada la entidad de los matices con que debe ser entendido el principio de imparcialidad en cualquier procedimiento administrativo, redundaría, como creemos haber demostrado, en perjuicio de la eficacia en la gestión del sistema tributario en el que indudablemente también se incardina la aplicación efectiva del ordenamiento sancionador tributario.

D) ANÁLISIS DE LA PROHIBICIÓN DE DELEGACIÓN DEL EJERCICIO DE LA POTESTAD SANCIONADORA PROCLAMADA EN EL ARTÍCULO 127.2 LRJAP Y PAC SOBRE EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Por último, debemos referirnos brevemente a los efectos que se derivan del artículo 127.2 LRJAP y PAC sobre el ejercicio de la potestad sancionadora por la AEAT. Dicho precepto, encuadrado sistemáticamente en el capítulo I del título IX de dicha Ley, bajo el título «Principios de la potestad sancionadora», prescribe que «el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde a los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida, por disposición de rango legal o reglamentario, sin que pueda delegarse en órgano distinto».

Pues bien, habiendo sido ya analizada la cuestión referida a la necesaria atribución a órganos administrativos específicos, encuadrados en la estructura organizativa de la AEAT, de las competencias sancionadoras, centraremos nuestra atención en la

una solución al problema planteado»; puntualizando a renglón seguido que sería exigible que «las pruebas aportadas por el sujeto pasivo tuvieran efectos únicamente sobre la liquidación de la deuda tributaria, para lo cual sería necesario establecer que, en el ámbito del procedimiento sancionador, la prueba de los hechos constitutivos de la infracción no pudiera derivar exclusivamente de los datos aportados por el sujeto a la investigación y comprobación con vistas a dicha liquidación».

Precisamente, la sentencia de 28 de febrero de 1996, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad del artículo 58.2 LGT al considerar que la incorporación de las sanciones tributarias al concepto de deuda tributaria es contraria a los principios de tutela judicial efectiva, presunción de inocencia y prohibición de indefensión, ya que todo ejercicio de potestad sancionadora por la Administración debe respetar la LRJAP y PAC, sin que pueda imponerse una sanción sin procedimiento sancionador separado.

segunda parte del citado artículo 127.2, es decir, en el significado de esa prohibición de delegación del ejercicio de la potestad sancionadora; un análisis que ha de partir, como es obvio, de las conclusiones obtenidas anteriormente acerca de la aplicabilidad de la LRJAP y PAC sobre el ejercicio de la potestad sancionadora de la AEAT.

Precisamente, la exigencia de que la regulación de los procedimientos sancionadores tributarios se pliegue al contenido de la LRJAP y PAC suscita la duda acerca de las consecuencias de dicha prohibición de delegación sobre el supuesto contemplado en el artículo 81.1, b), LGT, que prevé la posibilidad de delegar en otros órganos de la Administración la competencia que el Ministro de Economía y Hacienda ostenta en relación con la imposición de ciertas sanciones: en concreto, las sanciones que consisten en la «pérdida de derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o ayudas públicas o en la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros Entes públicos»⁶²³. Por lo tanto, de una interpretación apresurada del artículo 127.2 LRJAP y PAC podría deducirse que la posibilidad de delegación de la potestad sancionadora por el Ministro de Economía y Hacienda, en favor de órganos encuadrados en la AEAT, ha quedado desterrada de nuestro ordenamiento tributario⁶²⁴.

Ahora bien, un análisis más profundo del contenido del artículo 127.2 LRJAP y PAC lleva a la conclusión de que allí no se regula garantía procedimental alguna. Porque al hacer referencia cabalmente la delegación al ejercicio de una determinada competencia globalmente considerada, y no a la transferencia del ejercicio de la competencia en un asunto determinado, como ocurre en la figura de la avocación, es precisamente esta globalidad del objeto de la delegación lo que proporciona a la institución la necesaria y deseable objetividad; de manera que, en principio, las posibilidades de maniobras tendentes a favorecer o a perjudicar a un determinado sujeto destinatario de la actuación administrativa son prácticamente imposibles.

De ahí que el precepto en cuestión carezca de sentido alguno, puesto que, lejos de establecer una garantía del procedimiento administrativo común, como así cabría esperar a la luz de la función que la Constitución asigna a la Ley que trae causa de su artículo 149.1.18.^a, el citado artículo 127.2 introduce en realidad una regla que seguramente contribuirá a hacer más rígido el funcionamiento de la

⁶²³ Precepto que ha quedado básicamente inalterado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT, que se ha limitado a sustituir la pérdida de la posibilidad de obtener «crédito oficial» por la de «ayudas públicas».

⁶²⁴ En este sentido, DÍEZ-OLCHOA AZAGRA, J. M., *Incidencia de la Ley 30/1992...*, cit., p. 4, quien manifiesta que «dicho precepto [artículo 81.1, b), LGT] ha de entenderse modificado», dada la plena aplicabilidad de la LRJAP y PAC sobre el ejercicio de la potestad sancionadora por la AEAT.

Llama la atención sobre el problema pero sin decantarse por ninguna solución, MARTÍN QUERALT, J., *La aplicación de la Ley 30/1992...*, cit., p. 41.

organización sin ninguna ventaja compensatoria⁶²⁵. Y el hecho de que el artículo 127.2 de la LRJAP y PAC, llamada a regular las garantías del procedimiento administrativo común, introduzca una norma ajena a su función constitucional puede hacer planear, en fin, no sólo serias dudas acerca de su propia legitimidad⁶²⁶, sino también sobre la eficacia de esa prohibición de delegación sobre la competencia sancionadora que el artículo 81.1, b), de la LGT confiere al Ministro de Economía y Hacienda.

IV. ANÁLISIS DE LA PARTICIPACIÓN DE LA AEAT EN LA RECAUDACIÓN DERIVADA DE LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LOS FINES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

La inclusión del importe de las sanciones tributarias, en su calidad de «actos administrativos acordados o dictados por la Agencia», junto a la cuantía procedente de los actos de liquidación, dentro de la transferencia presupuestaria procedente de la recaudación obtenida como consecuencia de actuaciones administrativas de la AEAT, de acuerdo con lo establecido en el apartado cinco b) del artículo 103 de la Ley 31/1990, ha sido severamente criticada por voces autorizadas en la doctrina, al considerar que «esta regulación, justificada acaso en una eficacia pragmática, infringe, sin embargo, principios sustanciales de objetividad en la actuación sancionatoria, si obligados para toda la actuación administrativa, especialmente exigibles en materia represiva

⁶²⁵ Como así lo ha notado NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., p. 215, quien señala que la prohibición de delegación «en modo alguno supone una garantía para la seguridad, antes al contrario»; en el mismo sentido, GONZÁLEZ PÉREZ, J./GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley...*, cit., pp. 1317-1318, que se refieren a las consecuencias aberrantes de este precepto.

Porque, como ha destacado NIETO, A., *op. ult. cit.* pp. 215-216, al disponer el artículo 12.1 LRJAP y PAC que «la competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación, avocación o encomienda», la prohibición de delegación deja abierta *sensu contrario* las posibilidades de avocación. Avocación que, al contrario de la regulación que de ella se hacía en la LPA de 1957, es ampliamente admitida en el artículo 16.1 LRJAP y PAC, que la prevé «cuando circunstancias de índole técnica, económica, social, jurídica o territorial lo hagan conveniente». La conclusión es que «un precepto que se desarrolla bajo la rúbrica del “principio de legalidad” introduce una descarada derogación del mismo que resulta, además, singularmente peligrosa; en contra de lo que “aparenta” la Ley, el hecho es que el ciudadano no sabrá nunca qué órgano administrativo habrá de enjuiciarlo y por lo mismo, cualquier órgano superior puede privar de sus competencias sancionadoras a un órgano inferior, cuyos criterios punitivos no sean de su agrado».

⁶²⁶ Dudas de legitimidad jurídico-constitucional que, como vimos, amenazan a todos aquellos preceptos que, como ha notado PAREJO ALFONSO, L., *Objeto, ámbito de aplicación...*, cit., en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), «La nueva Ley...», cit., pp. 23-24, extravasan la regulación de los institutos procesales correspondientes a la potestad sancionadora, que se encuentran lógicamente incluidos dentro de la materia «procedimiento administrativo común», y se dedican a regular materias ajenas a la estrictamente garantizadora.

(art. 6.º Convenio Europeo de Derechos Humanos, aplicable por art. 10.2 de la Constitución)»⁶²⁷; de manera que la polémica en torno a la pretendida ausencia de objetividad en las actuaciones de la AEAT adquiere un nuevo cariz, pues ahora la acusación situaría su centro de gravedad en la hipotética desviación de los fines del ordenamiento sancionador tributario que produciría la participación del ente público en la recaudación derivada de los actos de imposición de sanciones tributarias.

Al objeto de situar el debate en sus justos términos, debemos afirmar, en primer lugar, que la invocación del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos resulta completamente lógica; pues dicho precepto, que reconoce el derecho a un juicio por un Tribunal independiente e imparcial, aunque se refiere principalmente a los litigios jurisdiccionales relativos a derechos y obligaciones de carácter civil o a cualquier acusación en materia penal, no excluye de su ámbito de aplicación aquellos procedimientos que afectan a derechos u obligaciones públicas. Concretamente en materia de Derecho Tributario Sancionador el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en su sentencia de 24 de febrero de 1994 –caso Bendenoun–, ha advertido que «las sanciones tributarias no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que tratan esencialmente de castigar para impedir la reiteración de conductas similares (...) se fundan sobre una norma de carácter general cuyo fin es a la vez preventivo y represivo, de lo cual deduce el Tribunal que el procedimiento sancionador tributario tiene carácter penal a efectos de aplicación del artículo 6 de la Convención»⁶²⁸. Dicho esto, debemos recordar que el núcleo esencial del precepto, por lo que a nosotros interesa, consiste en la posibilidad que debe ofrecerse a todo sancionado administrativamente de recurrir ante un Tribunal que reúna todas las garantías de independencia e imparcialidad a que se refieren los artículos 6 y 7 del citado Convenio⁶²⁹.

⁶²⁷ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R., *Curso de Derecho...*, t. II., cit., p. 200.

⁶²⁸ Sobre dicha sentencia y un análisis de los problemas que plantea en nuestro Derecho, SOLER ROCH, M. T., *Deberes tributarios...*, cit., pp. 104 y ss., sentencia que, al igual que la de 25 de febrero de 1993 (caso Funke), se refiere no obstante a un problema bien diferente del que a nosotros afecta, como lo es la compatibilidad de imponer sanciones por la ausencia de colaboración del sujeto pasivo con la Administración tributaria en el momento de proporcionar datos o informaciones, y el derecho a no declarar contra sí mismo o confesarse culpable (proclamado expresamente en el artículo 24.2 CE). Esta ausencia de colaboración tiene actualmente prevista una sanción de 25.000 a 1.000.000 de pesetas en el artículo 83.3.g) LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995. Por otra parte, como recuerda la autora, la STC 76/1990 (F. J. 10) no vio tacha alguna de inconstitucionalidad en el artículo 83.3.º f) LGT que, con una redacción prácticamente similar al anterior precepto citado, también castigaba esa ausencia de colaboración; con lo cual «el Tribunal Europeo de Derechos Humanos deja, por así decirlo, “a los pies de los caballos” a nuestro Tribunal Constitucional».

⁶²⁹ Cfr. LOZANO, B., *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1990, p. 56; BANDRES SÁNCHEZ-CRUZAT, J. M., *Derecho Administrativo y Tribunal Europeo de*

Además, en segundo lugar, hemos de insistir nuevamente en que todo el personal que ejerce funciones públicas en la AEAT se encuentra sometido al régimen estatutario funcional que asegura la imparcialidad en el desempeño de sus funciones, cumpliendo de este modo el mandato contenido en el artículo 103.3 de la CE; imparcialidad que, no obstante, en el ámbito de una organización administrativa, gobernada por el principio de jerarquía, no es parangonable con la independencia existente en el ámbito del poder judicial, en el que los jueces, por esencia, deben ser independientes, como tiene declarado el Tribunal Constitucional en sus SSTC 22/1990 y 76/1990. Junto a ello, se ha de recordar, igualmente, que tanto las retribuciones básicas como las complementarias del personal que presta sus servicios en la AEAT se ajustan escrupulosamente a las previsiones que cada año realiza la Ley anual de Presupuestos, pues la AEAT no recurre a los esquemas clásicos de participación de los Inspectores en la recaudación obtenida, toda vez que en la norma creadora de la AEAT se establece la financiación de todos los programas de gasto del ente público a través de los oportunos créditos aprobados por la Ley anual de Presupuestos.

Ahora bien, la inclusión del importe de las sanciones dentro de la cuantía de la transferencia procedente del porcentaje de recaudación derivado de actuaciones administrativas de la AEAT podría aparecer, al menos en una primera aproximación, como un elemento perturbador de la finalidad inherente a la potestad sancionadora tributaria. Porque si bien es cierto, como creemos haber demostrado, que el interés recaudatorio alentado por el sistema de financiación de la AEAT tiene indudablemente una relevancia jurídico-constitucional, no lo es menos que los actos de imposición de sanciones encuentran su fundamento en una potestad diferente al deber de contribuir del artículo 31 de la CE, en el que toma cuerpo el interés fiscal, y donde, a su vez, encuentran su anclaje constitucional las potestades administrativas de comprobación e investigación tributaria y el propio interés recaudatorio, constitucionalmente legitimado como lógico corolario de aquéllas. Pues, en definitiva, mientras el sistema tributario persigue allegar recursos con los que financiar los gastos públicos, el sistema sancionador se endereza a fines represivos y de prevención⁶³⁰. Razón por la que la sombra de una infracción del ordenamiento jurídico a través del vicio de la desviación de poder podría planear sobre las actuaciones sancionadoras que despliega la AEAT; máxime cuando la Administración puede incurrir en ese vicio, consistente como

es sabido en el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico, también en el caso de que se persigan fines públicos, como tales lícitos, pero distintos de los específicamente previstos por la norma que atribuya la respectiva potestad-competencia ejercitada.

Sin embargo, tal objeción se desvanece rápidamente si se sitúa a la AEAT en el contexto de la función de impulso y dirección de los procedimientos tributarios que el ordenamiento le encomienda. Porque, aun cuando resulte innegable que el sistema sancionador tributario se orienta a la consecución de finalidades preventivo-represivas, como consecuencia de la naturaleza de auténticas penas de las sanciones tributarias⁶³¹, lo cierto es que en materia de sanciones administrativas no son competentes órganos jurisdiccionales, sino administrativos, y se opera a través de un cauce procedimental cuya estructura y finalidad sólo muy parcialmente coinciden con los del proceso penal⁶³², razón por la que no es lícito desvincular por completo el sistema sancionador tributario de la función pública a cuya protección aquél se encomienda.

En este sentido, la AEAT, como hemos destacado en otro lugar de este trabajo, en su calidad de organización administrativa encargada de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal, ejercita, básicamente a través de la aprobación de los Planes de Inspección, la discrecionalidad administrativa que en el contexto de los actuales procedimientos masificados se deduce del apoderamiento contenido en el artículo 109 LGT. Y de dicho acto discrecional se desencadenará, en la inmensa mayoría de los supuestos en que las correspondientes obligaciones tributarias no hayan sido satisfechas con arreglo a la Ley, la apertura de los oportunos expedientes sancionadores como su lógico correlato; lo que expresa la vinculación evidente que existe, desde la perspectiva expuesta, entre las facultades inspectoras y sancionadoras de la Administración tributaria.

Y si se considera que la decisión administrativa acerca de la iniciación de un procedimiento sancionador está regida por el principio de oportunidad o de discrecionalidad vinculada se demuestra la estrecha relación entre las potestades gestora y sancionadora, puesto que ese principio consagra el ejercicio facultativo de la potestad sancionadora de la Administración, a diferencia del principio de

Derechos Humanos, Ed. Cívitas, Madrid, 1996, p. 91, quien destaca cómo el Tribunal Europeo desconsidera como Tribunales a los efectos del Convenio a los que sean dependientes de la Administración, en razón a la falta del carácter de independencia, al encontrarse sometidos al poder gubernativo.

⁶³⁰ Motivo por el que las sanciones no son elemento integrante del acto de liquidación, como ha notado RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación...*, cit., p. 101; aludiendo al diferente fundamento y finalidad de las potestades de gestión y sancionadora, ZORNOZA PÉREZ, J. J. *El sistema...*, cit., p. 162.

⁶³¹ Vid. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones...*, cit., pp. 42 y ss., donde se desarrollan los diferentes argumentos que conducen a la conclusión de que las sanciones tributarias tienen idéntica naturaleza que las sanciones que corresponden a las infracciones criminalizadas.

⁶³² Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., op., ult., cit., p. 69, que realiza estas reflexiones en relación a los necesarios matices con que deben ser aplicadas al ámbito sancionador tributario las garantías previstas en el artículo 24 CE, ya que este precepto se refiere básicamente al ámbito jurisdiccional.

Pues como señala NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., p. 148, la Administración y el Poder Judicial «tienen diferente carácter institucional y constitucional, no se encuentran en la misma posición ante el Derecho y tienen, por esencia, una función muy distinta».

legalidad que, salvo excepciones, rige el ejercicio de las acciones penales de las que han de entender los órganos jurisdiccionales, y que implica el deber en todo caso de perseguir y castigar los delitos. En el bien entendido de que el principio de oportunidad resulta equivalente al ejercicio discrecional de la potestad sancionadora y, en cuanto tal, controlable por los Tribunales, fundamentalmente a través de la conocida técnica de la desviación de poder⁶³³.

Pues bien, la ya aludida estrecha relación que, siempre desde el punto de vista considerado, une a las potestades inspectoras y sancionadoras tributarias, hace que los parámetros o criterios que deben guiar el ejercicio discrecional de la potestad sancionadora sean de todo punto equivalentes a los que gobiernan la discrecionalidad de las potestades inspectoras, ya que en la mayoría de los supuestos en que se inicia un expediente sancionador éste tiene como lógico antecedente unas actuaciones inspectoras; lo que viene a demostrar, por lo demás, que, como sucede en cualquier sector de la actuación administrativa, a la aplicación efectiva de las sanciones administrativas tributarias no le son en absoluto ajenos los avatares del procedimiento de gestión⁶³⁴.

⁶³³ Vide NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., pp. 119-124, que subraya como por imperativos de la realidad sólo una mínima parte de las infracciones que se cometen pueden llegar a ser castigadas. Asimismo se subraya que el principio de oportunidad está generalizado en todos los Derechos europeos: «en España por práctica indiscutida, lo mismo que en Francia, mientras que en Alemania por imperativo expreso del artículo 47.1 de la Ley Reguladora de las Infracciones Administrativas («Gesetz über Ordnungswidrigkeiten»); precepto que dispone que «la persecución de las infracciones depende de la discrecionalidad vinculada ("pflichtgemäßes Ermessen") de la Administración sancionadora, quien puede ordenar el archivo del expediente mientras el procedimiento sea de su competencia».

Justamente en la doctrina alemana, y en relación al procedimiento sancionador tributario, remarca el carácter de la decisión discrecional («Ermessensentscheidung») de iniciar o no dicho procedimiento, frente al rigor del principio de legalidad que gobierna las actuaciones del juez penal, KOHLMANN, G., *Steuerstrafrecht-Steuerordnungswidrigkeitenrecht einschliesslich Verfahrensrecht*, 5 Auflage, vor. 409-410 AO, Tz. 28, Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1991.

⁶³⁴ Como ha venido a declararlo el Tribunal Constitucional (STC 147/1991), al reconocer a las Comunidades Autónomas potestad sancionadora sobre el ámbito sectorial de intervención en el que ostenten la correspondiente competencia; lo que equivale a contemplar la potestad sancionadora como un anejo que siempre está conectado a alguna otra potestad (de administrar aguas, de recaudar impuestos, de gestionar un patrimonio público, de hacer justicia) a cuyo servicio está. En coherencia con esta doctrina constitucional, NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., p. 90, y pp. 112 y ss., es partidario de explicar la potestad sancionadora como un anejo de la específica potestad de gestión o intervención pública; de la misma manera que la potestad administrativa sancionadora es inseparable de la potestad administrativa interventora, la actuación administrativa es inseparable de la actuación sancionadora, ya que no son más que las facetas de una misma gestión pública. En esta misma línea, BAYONA DE PEROGORDO, J. J., *El procedimiento sancionador*, conferencia pronunciada en el curso sobre «Evasión y fraude fiscal» (Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, 1994), citado por SOLER ROCH, M. T., *Deberes tributarios...*, cit., pp. 114-115, va más allá al criticar la errónea comprensión de la verdadera naturaleza del procedimiento administrativo sancionador como manifestación del *ius puniendi* del Estado; comprensión errónea a partir de cuya rectificación quizás —como apunta SOLER ROCH— podría venir la solución a algunos de los problemas que aquejan al Derecho Tributario Sancionador, como por ejemplo la pretendida incompatibilidad entre el derecho a no autoinculparse (artículo 24.2 de la CE) y la tipificación como infracción de la falta de colaboración del sujeto pasivo en su deber de suministrar información a la Administración tributaria. Porque, como afirma BAYONA, un atento examen de nuestro Derecho Tributario Sancionador demuestra el carácter complementario que dicho Derecho tiene siempre respecto del desarrollo de la función administrativa principal: la función tributaria.

Y precisamente desde la perspectiva de la discrecionalidad, como criterio rector de la decisión administrativa de iniciar un expediente sancionador tributario, se constata, a nuestro entender, la necesidad de contemplar la potestad sancionadora no aisladamente, sino en el marco de la concreta actuación administrativa en que se desenvuelve y, justamente por ello, como una potestad que tiene la misma finalidad y los mismos límites que toda la acción en la materia y que impregna los principios penales que han de presidirla, como poder represivo que es, con los caracteres del sector de intervención pública en el que se integra⁶³⁵. Sobre todo, cuando el bien jurídico protegido por las infracciones tributarias, al igual que ocurre con los delitos del mismo orden, sólo adquiere una cierta unidad por referencia a la «función tributaria» como actividad de la Administración orientada a la actuación de un interés público que consiste en la realización del reparto de la carga tributaria de acuerdo con la Ley y, en última instancia, de acuerdo con el interés general en la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 de la CE⁶³⁶.

De este modo, se demuestra la plena coincidencia de los fines de las potestades de comprobación e investigación tributaria y del bien jurídico, como valor merecedor de protección por el sistema sancionador, al que se ha de ordenar la imposición de las sanciones tributarias. Imposición que, por el hecho de efectuarse a través de un procedimiento administrativo, debe ser considerada no tanto como un medio de realización abstracta de la justicia o de retribución del daño con miras a la reeducación o reinserción social del infractor; sino más bien como una actividad inserta en el ámbito sectorial al que se conectan las infracciones. Pues, a diferencia de la función que cumple el bien jurídico protegido en el proceso aplicativo de la norma desarrollado por el Juez penal, como criterio hermenéutico cuya única función es la integración del tipo delictivo, en el procedimien-

Así, como afirma FERNÁNDEZ CUEVAS, A., *Las sanciones tributarias*, en AA.VV., «Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Ley General Tributaria», t. I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1982, pp. 714-715, desde el punto de vista estricto del Derecho positivo, pese a que las sanciones tributarias son sustancialmente penales —aplicándose principios e ideas propios de la legislación criminal como la prohibición de la analogía o el principio de irretroactividad—, se trata de sanciones formalmente administrativas, toda vez que todo lo relativo a órganos, procedimiento y normativa reguladora tiene carácter administrativo. Porque sin negar a las sanciones tributarias su carácter preventivo-retributivo, es obvio que en el fondo de lo que se trata es de facilitar la gestión tributaria.

⁶³⁵ Cfr. NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., p. 80.

En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Recensión al libro de Nieto, A., «Derecho Administrativo sancionador»*, en *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, p. 239, destaca el meritorio esfuerzo de NIETO al plantearse la revisión de la tesis, elevada ya a la categoría de dogma incuestionable, que sustenta la sustancial identidad de los ilícitos y mecanismos de reacción jurídica establecidos en los diversos sectores del ordenamiento punitivo del Estado, trasladando «el Derecho Administrativo sancionador desde los campos del Derecho Penal —donde ahora se encuentra o, al menos quiere instalarse— a los del Derecho Público estatal. Con lo cual terminaría recuperando la potestad sancionadora la fibra administrativa que ahora se le está negando».

⁶³⁶ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones...*, cit., pp. 39-40 y pp. 61-62.

to administrativo el bien jurídico coincide con el mismo interés público que persigue toda la actuación de la Administración en la materia⁶³⁷.

De ahí que, en definitiva, la inclusión del importe de las sanciones tributarias dentro de la transferencia procedente del porcentaje de recaudación que incrementa automáticamente el presupuesto de la AEAT, no resulte contradictorio con las finalidades que el ordenamiento atribuye al procedimiento sancionador; siempre y cuando se entienda dicho procedimiento imbuido de los principios constitucionales que informan la actuación administrativa en la materia⁶³⁸, de suerte que el fin recaudatorio inherente a las potestades de gestión tributaria se contemple como un elemento íntimamente vinculado a la decisión discrecional de iniciar un procedimiento sancionador.

Porque si, como vimos en el capítulo tercero de este trabajo, la capacidad limitada de la Administración tributaria en los procedimientos masificados justificaba desde una perspectiva jurídico-constitucional que el régimen jurídico presupuestario de la AEAT introdujera un mecanismo de estímulo en las actuaciones de dicha organización para que orientara el sentido de los Planes de Inspección —como forma principal de inicio del procedimiento inspector— hacia la obtención de una mayor recaudación, nada impide, a nuestro entender, que esa instrumentalización de las actuaciones de la AEAT, realizada a través de la transferencia presupuestaria procedente del porcentaje de recaudación, tenga lugar igualmente en el momento de iniciar un procedimiento sancionador. Ello es así porque, en primer lugar, como acabamos de ver, los criterios que orientan el ejercicio de la discrecionalidad en el momento de iniciar ambos procedimientos —inspector y sancionador— son sustancialmente idénticos y, en segundo término, porque el estatuto funcional del personal de la AEAT que instruye y resuelve los expedientes sancionadores incoados y las propias garantías procedimentales que ese personal debe respetar en el curso de sus actuaciones, aseguran la imparcialidad y la objetividad en la tramitación y resolución de dichos expedientes.

Y, en este sentido, el Tribunal Constitucional ya ha dado cumplida muestra de la estrecha relación existente entre las potestades de gestión y sancionadora en materia tributaria al enjuiciar la constitucionalidad de otras normas que, como la que analizamos, también suponen una instrumentalización del ejercicio de la

potestad sancionadora tributaria en aras de una mayor eficacia en la gestión. Concretamente, en la STC 76/1990 al legitimar la conformidad a la propuesta de regularización formulada por el inspector actuante en el curso del procedimiento de inspección como uno de los criterios de graduación de las sanciones tributarias, e igualmente en su condición de requisito para poder solicitar la condonación graciable de las sanciones tributarias mediante la renuncia al ejercicio de toda acción de impugnación del acto administrativo; en cuanto que la admisión de la conformidad en los mencionados términos, tal y como tiene declarado el Tribunal Constitucional (STC 76/1990, F. J. 7), supone el reconocimiento de «una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad de los procedimientos tributarios»⁶³⁹. Así se viene a demostrar, en definitiva, que no ha de ser considerada ilegítima en todos los casos cierta instrumentalización del procedimiento sancionador tributario en favor de una más eficaz gestión de los tributos⁶⁴⁰. En conclusión, si los principios constitucionales que gobiernan la entera actuación administrativa en el ámbito sectorial tributario han de ser considerados a los efectos de obtener una imagen completa de la configuración jurídica de la potestad sancionadora en

⁶³⁹ Para un análisis de estas técnicas, vide ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones...*, cit., pp. 152 y ss.; asimismo, sobre la conformidad, vide ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas...*, cit., pp. 395 y ss., y pp. 428 y ss., que configura la conformidad como un acto de adhesión por el que la Administración y el administrado fijan los extremos de un comportamiento y de sus resultados y efectos; así, mientras que la Administración obtiene el beneficio de simplificar el procedimiento al lograr la certidumbre de la deuda tributaria y su consiguiente pago, el administrado obtiene el beneficio de ver reducida la sanción; en el mismo sentido, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L., «Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional», Ed. Colex, Madrid, 1998, pp. 384 y ss., quien, sin embargo, otorga a la conformidad la naturaleza de un negocio compositivo unilateral; esto es, de un allanamiento mediante cuya emisión el obligado tributario se adhiere a lo dispuesto por el actuante en la propuesta de liquidación.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional en la misma STC 76/1990 (F. J. 7), al enjuiciar la constitucionalidad de la capacidad económica como criterio de graduación de las sanciones tributarias, señala que desde el momento en que el artículo 31.1 de la CE atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues dentro de un sistema tributario justo encuentra natural acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones. Pese a que compartamos en línea de principio esta aseveración, que habría que verificar a luz de la concreta regulación, en este caso, como ha notado ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema...*, cit., pp. 285-286, se hace una invocación incorrecta de los principios constitucionales de justicia tributaria, pues no existe instrumentalización alguna del sistema sancionador tributario en beneficio de la agilidad de la gestión. El equívoco se basa en la desafortunada terminología empleada por el legislador, «porque si bien resulta obvio que la capacidad económica a que se refiere el artículo 31 de la CE no resultaría, sin más, trasladable al ámbito sancionador por tratarse de un criterio desconectado de la culpabilidad del autor y de la gravedad de la infracción»; no es menos cierto que el citado artículo 82 b) —que contemplaba la capacidad económica como criterio de graduación para la imposición de sanciones tributarias— «quiso referirse a una circunstancia diversa, relacionada con la prevista en el artículo 63 del Código Penal, cuando se refiere al “caudal o facultades” del presunto culpable como criterio de determinación de la cuantía de las multas».

⁶⁴⁰ Instrumentalización que, por lo que se refiere a la conformidad, se produce tanto en el supuesto de que se la considere impropia, como han visto ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema...*, cit., pp. 152 y ss., y ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas...*, cit., pp. 431 y ss., como un criterio de graduación de las sanciones —ya que la conformidad, al no medir la culpabilidad del autor, desvirtúa el significado y la función del sistema graduatorio—, como en el caso de que se la califique, en el sentido del último autor citado, como soporte del acuerdo entre la Inspección y el sujeto pasivo, en el marco de una política legislativa enderazada a intensificar la celeridad en el procedimiento de liquidación.

⁶³⁷ En este sentido, NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., p. 80.

Justamente por ello, sólo con muchos matices pueden admitirse opiniones como la de SUAY RINCÓN, J., *Sanciones administrativas*, Ed. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1989, pp. 102-103, cuando sostiene que la actividad sancionadora de la Administración es una actividad de tipo jurisdiccional análoga a la del Juez penal, no existiendo en realidad una diversidad sustancial entre ambas, de tal modo que «las sanciones al no estar preordenadas a la consecución de un interés público específico, no son actos administrativos como los demás, que sí lo están».

⁶³⁸ Como desde una perspectiva general reclama NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., p. 81.

esta esfera de la realidad, no se puede olvidar que entre ellos ocupa un lugar preeminente el de igualdad, como criterio fundamental que informa el ejercicio por la Administración de la discrecionalidad en el momento de tomar la decisión de iniciar cualquier procedimiento sancionador⁶⁴¹. Igualdad que, además, como creemos haber demostrado en otro lugar, en el ámbito tributario exige que en la fase de aplicación normativa, en coherencia con el principio de capacidad económica, la siempre limitada capacidad operativa de la Administración tributaria se concentre justamente en el sector de contribuyentes que en potencia sean titulares de una mayor capacidad económica. Y, en definitiva, resultando que en la mayoría de los supuestos en que se inicia un procedimiento sancionador tributario, éste tiene como lógico antecedente unas actuaciones inspectoras, nada impide que el interés recaudatorio, en su condición de interés constitucional legítimo, se constituya, desde este punto de vista, como uno de los criterios rectores por los que se oriente la discrecionalidad que ejerce la AEAT en el momento de tomar la decisión de iniciar un procedimiento sancionador.



⁶⁴¹ Por ello, KOHLMANN, G., *Steuerstrafrecht- Steuerordnungswidrigkeitsrecht einschliesslich Verfahrrensrecht*, 5 Auflage, vor. 377 AO, Tz. 7, Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1990, destaca que en la decisión discrecional («Ermessensentscheidung») han de estar presentes los principios generales de la actuación administrativa, y, en un lugar prominente, los principios de igualdad y proporcionalidad; vide, asimismo, en parecidos términos, KÜHN/KUTTER/HOFMANN., *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Nebengesetze*, vor. 377 AO, Schäffer Verlag, Stuttgart, 1990, p. 820, autores que destacan que el principio de oportunidad permite a la Administración abstenerse de la persecución de las infracciones de poca monta («Bagatellfällen»); también, RÜPING, H., en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER., *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 9 Auflage, vor. 409-410 AO, Tz. 43-450, Dr. Otto Schmidt, 1991/1993, subrayan que junto la igualdad, la decisión discrecional debe atender a la importancia y a las consecuencias de la infracción; por fin, vid. GÖHLER, E., *Ordnungswidrigkeitengesetz*, C.H. Beck's, München, 1995, pp. 316-319, quien, al comentar el artículo 47.1 de la Ley de Infracciones Administrativas de Alemania, aplicable a los procedimientos sancionadores tributarios por remisión del artículo 377.2 de la Ordenanza Tributaria Alemana, subraya que no son descartables las consideraciones referidas al análisis coste/beneficio en que incurre la Administración para la imposición de las sanciones.

Entre nosotros, destaca la importancia del principio de igualdad como parámetro para el correcto ejercicio del principio de oportunidad NIETO, A., *Derecho Administrativo...*, cit., p. 124, que indica que se puede ser más tolerante con las infracciones que no pongan en juego intereses públicos importantes.

CAPÍTULO QUINTO

INCIDENCIA DE LA CREACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LA POTESTAD DE REVISIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN



ENTRO del conjunto de potestades administrativas que la Ley atribuye a la Administración tributaria al objeto de que ésta pueda desempeñar efectivamente las funciones que el ordenamiento jurídico le tiene encomendadas, la potestad revisora de actos administrativos merece una consideración especial, como expresión de un poder que goza de la suficiente sustantividad y autonomía como para que se requiera determinar el sentido en que puede verse afectada dicha potestad por la modificación de la

organización jurídica de la Administración tributaria que ha supuesto la creación de la AEAT.

Como es sabido, la potestad revisora de actos administrativos puede ser definida como aquella facultad que concede la Ley a la Administración para que ésta, en el ejercicio de su privilegio de autotutela, modifique o deje sin efecto sus propios actos, bien de oficio, bien en el marco procedimental de un recurso presentado por un particular, siempre que esa revisión se ajuste al procedimiento y concurren determinados requisitos establecidos en la Ley⁶⁴².

Asimismo resulta sobradamente conocido que el ejercicio de dicha potestad en el ámbito tributario no constituye sino una mera especificación, en este sector acotado de la actuación administrativa, de la genérica facultad de volver sobre sus propios actos que los artículos 102 y siguientes de la LRJAP y PAC —enclavados sistemáticamente en el título VII de la citada Ley bajo el título «De la revisión de los actos administrativos»—, atribuyen actualmente con carácter general a la Administración pública. Unos preceptos que, por lo demás, y en sintonía con lo previsto en los artículos 153 y siguientes de la LGT y con anterioridad en los artículos 109 y siguientes de la LPA, regulan separadamente el ejercicio de la potestad revisora que tiene lugar a través de un procedimiento iniciado de oficio, es decir, a instancias de la propia Administración autora del acto, de la correspondiente revisión que se efectúa en el marco procedimental de un recurso planteado por un administrado.

La regulación separada de estas dos formas de ejercicio de los poderes de revisión de oficio que el ordenamiento concede a la Administración no es en absoluto gratuita, por cuanto que, pese a ser expresión del ejercicio de una misma potestad administrativa, obedecen a planteamientos dogmáticos bien diferentes, que justifican sobradamente dicha regulación independiente, razón por la que nuestro análisis se habrá de desdoblarse asimismo en sintonía con la referida división. Porque, en efecto, mientras que la revisión de oficio a instancias de la propia Administración aparece como una actividad de marcado carácter interno cuya finalidad básica se encuentra en la consecución de una actividad administrativa más ajustada a las exigencias del principio de legalidad, en la revisión que tiene lugar a través de la vía procedimental de un recurso administrativo interpuesto por un particular, aun cuando dicha aspiración a una realización más plena de la legalidad obviamente también se encuentra presente, el hecho de que se pretenda

la tutela de los derechos e intereses legítimos que eventualmente hayan podido ser vulnerados por el acto administrativo susceptible de revisión, introduce ciertas peculiaridades en esta forma de ejercicio de la potestad de la Administración de volver sobre sus propios actos, más orientada a una función tuitiva de garantía de derechos e intereses individuales, que aconsejan su estudio separado⁶⁴³.

Y así, de acuerdo con dicha división sistemática, nuestro análisis intentará determinar, en primer lugar, el alcance de la influencia que la creación de la AEAT ha supuesto sobre la configuración jurídica de la potestad revisora de actos administrativos en materia tributaria impulsada de oficio por la propia Administración; una influencia que a primera vista no parece muy significativa, pues se limita, exclusivamente, a la atribución por el artículo 103 de la Ley 31/1990 a órganos administrativos encuadrados en la organización jurídica de la AEAT de la potestad revisora en determinados supuestos, lo que se corresponde de modo implícito con el mantenimiento de la titularidad de la mencionada potestad en el Ministro de Economía y Hacienda en los términos en que actualmente se contempla en la LGT.

Más concretamente, el artículo 103 de la Ley 31/1990, en su apartado dos, número 4, párrafo tercero, dispone que «Corresponde a la Agencia el ejercicio de las facultades de revisión de actos en vía administrativa contemplada en los artículos 155 y 156 de la Ley General Tributaria y normas dictadas en desarrollo y ejecución de los mismos»; y, por su parte, el mismo precepto, en su apartado once, número 5, párrafo segundo, señala que «El Ministro de Economía y Hacienda podrá delegar en el Director general de la Agencia y en los Directores de Departamento las facultades de revisión que le atribuye el artículo 154 de la Ley General Tributaria y cualesquiera otras».

Pues bien, si resulta lógica y por lo mismo no plantea excesivos problemas —como en el momento oportuno examinaremos—, la atribución de la competencia a los órganos correspondientes de la AEAT para las revisiones contempladas en los artículos 155 y 156 LGT —referidas, respectivamente, a la devolución de ingresos tributarios indebidos y a la rectificación de errores materiales—⁶⁴⁴, más

⁶⁴² En este sentido, vide BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión de oficio de los actos administrativos*, Ed. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977, pp. 195 y ss., autor que, aun reconociendo que tanto la revisión de oficio como la revisión que tiene lugar a través de la resolución de recursos responden a distintos planteamientos, que se reflejan en la diversidad de regímenes jurídicos, señala que en ambos supuestos se trata del ejercicio de una misma potestad administrativa.

⁶⁴³ De la diversa justificación de la potestad revisora, según se ejerza a instancias de la propia Administración o a través de la resolución de un recurso administrativo, da cuenta BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión de oficio...*, cit., pp. 221-231; lo que no obsta al reconocimiento del «fenómeno unitario» que ambas formas de ejercicio de la misma potestad administrativa constituyen, como en el ámbito estrictamente tributario reconoce SÁNCHEZ SERRANO, L., *Declaración de nulidad y anulación de oficio de actos dictados en materia tributaria [Procedimiento de los artículos 153 y 154 a) de la Ley General Tributaria]*, en HPE, núm. 16, 1972, p. 185, «fenómeno unitario», al que impropiaamente denomina «Justicia administrativa», y que se justifica en el plano teórico o dogmático por la consecución de una clara finalidad: fiscalizar o corregir las posibles vulneraciones del principio de legalidad en que haya podido incurrir la propia Administración revisora al dictar actos administrativos.

⁶⁴⁴ Como pone de manifiesto DELGADO PACHECO, A., *La creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria*, cit., p. 1395.

dudas suscita, como veremos, a la luz del propio fundamento y de las funciones que cumplen los poderes de revisión de oficio, el mantenimiento de la potestad revisora del Ministro de Economía y Hacienda en el supuesto de revisión de actos nulos de pleno derecho, prevista en el artículo 153 LGT, y en el caso de la revisión por infracción manifiesta de Ley y aportación de nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de revisión, que se regula en el artículo 154 del mismo cuerpo legal. En segundo lugar, por lo que se refiere al estudio de la incidencia de la creación de la AEAT sobre la configuración jurídica de la potestad revisora en materia tributaria a través de la resolución de recursos administrativos, el análisis debe partir, a nuestro entender, de un dato básico: la modificación de la estructura jurídico-organizativa de la Administración tributaria que ha supuesto la creación de la AEAT por la Ley 31/1990, y las sucesivas disposiciones de carácter reglamentario que han adaptado la organización del Ministerio de Economía y Hacienda a las modificaciones producidas en la distribución de competencias de gestión tributaria tras la entrada en funcionamiento de aquel ente público, no han traído consigo, sin embargo, la alteración de la división tradicional de funciones administrativas en materia tributaria que consagra el artículo 90 LGT. Tal separación, como resulta de sobra conocido, atribuye a órganos bien diferenciados de la organización administrativa las competencias de gestión, para la liquidación y recaudación, y las competencias correspondientes a la resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se puedan suscitar⁶⁴⁵.

En efecto, el artículo 103 de la Ley 31/1990, en su apartado dos, número 4, no altera la peculiar posición institucional de los Tribunales Económico-Administrativos dentro de la organización jurídica de la Administración tributaria, pues dicho precepto, además de declarar expresamente vigente el potestativo y previo recurso de reposición, se limita a disponer que «Los actos dictados por los órganos de la Agencia en relación con las materias sobre las que puedan versar las reclamaciones económico-administrativas serán recurribles en esta vía de acuerdo con sus normas reguladoras». Esta conclusión, sin embargo, no elimina, a nuestro juicio, la conveniencia de examinar la posible modificación del sentido de la relación que se establece entre los órganos de gestión, hoy encuadrados en el seno de la AEAT, y los Tribunales Económico-Administrativos, como exponentes de uno de los sectores de la Administración de la Hacienda Pública que, pese a encontrarse desgajados de la AEAT, se encuentran más vinculados a las funciones desempeñadas por el ente público; incidiendo nuestro análisis, de

⁶⁴⁵ Para un análisis del significado de esa división de funciones administrativas, vide MARTÍN QUE-
RALT, J., *La división de funciones en el ordenamiento jurídico tributario*, cit., pp. 5 y ss.

modo muy especial, en los posibles mecanismos de coordinación que cabría instituir entre ambos órdenes de gestión, teniendo presente que tanto los órganos de gestión encuadrados en la AEAT como los de resolución de reclamaciones persiguen, aunque desde diferentes posiciones, la consecución del mismo interés público⁶⁴⁶.

II. LA DISTRIBUCIÓN DE LAS COMPETENCIAS PARA REVISAR DE OFICIO ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA TRAS LA CREACIÓN DE LA AEAT

A) EL MANTENIMIENTO DE LA COMPETENCIA DEL MINISTRO DE ECONOMÍA Y HACIENDA PARA LA RESOLUCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN DE OFICIO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA CONTEMPLADOS EN LOS ARTÍCULOS 153 Y 154 DE LA LGT

El artículo 103 de la Ley 31/1990 no ha creído oportuno atribuir a un órgano de la AEAT la competencia para revisar aquellos actos administrativos dictados por el propio ente público que hayan podido incurrir en alguno de los vicios de nulidad o anulabilidad que, respectivamente, se encuentran previstos en los artículos 153 y 154 LGT⁶⁴⁷. Así, será el Ministro en todo caso el órgano al que hayan de imputarse los actos de resolución de estos procedimientos revisores, puesto que, aun cuando el Ministro de Economía y Hacienda haya delegado expresamente la competencia revisora de los actos pretendidamente nulos o anulables, haciendo uso de la facultad que le concede la Ley 31/1990, se entenderá que la resolución ha sido dictada por el propio Ministro, conforme a la doctrina tradicional de la delegación⁶⁴⁸, consagrada actualmente en el artículo 13.4 LRJAP y PAC, al disponer que las resoluciones administrativas que se adopten por delegación «se considerarán dictadas por el órgano delegante».

⁶⁴⁶ Planteando simplemente esta cuestión, pero sin entrar en el análisis de la misma, vide DELGADO PACHECO, A., *La creación...*, cit., p. 1400, autor que también se pregunta sobre la índole de las relaciones que debe mantener la AEAT con otros sectores de la Administración de la Hacienda Pública, como la Dirección General de Tributos o la Escuela de la Hacienda Pública, cuyo hacer ha de acompañar al de la propia Administración tributaria y cuyos funcionarios pertenecen en gran medida a las propias especialidades que se adscriben a la AEAT.

⁶⁴⁷ Para un análisis de estos procedimientos, vide, con carácter general, SÁNCHEZ SERRANO, L., *Declaración de nulidad...*, cit., pp. 181 y ss.; BAYON MARINE, I., *La llamada revisión de oficio en materia tributaria*, en REDF, núm. 1, 1974, pp. 101 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de los actos tributarios en vía administrativa*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1988, pp. 15 y ss.

⁶⁴⁸ Sobre el régimen jurídico de la delegación, vide PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, t. II., «Organización y empleo público», cit., pp. 53-55.

En efecto, el hecho de que el artículo 103 de la Ley 31/1990, en su apartado dos, número 4, último párrafo, haya atribuido expresamente la competencia revisora a la AEAT en los supuestos de rectificación de errores materiales y de devolución de ingresos indebidos, y al mismo tiempo el citado precepto haya previsto, en su apartado once, número 5, la posibilidad de la delegación de la competencia revisora del Ministro contemplada en los artículos 153 y 154 LGT en órganos de la AEAT, pone claramente de manifiesto la intención del legislador de dejar en manos del Ministro de Economía y Hacienda la competencia para resolver los procedimientos revisores allí regulados⁶⁴⁹.

Pero esta opción del legislador, que con anterioridad a la creación de la AEAT resultaba loable por elementales razones de seguridad jurídica, en contraste con la incertidumbre de la que daba muestras la LPA y en este momento se deriva de la LRJAP y PAC en punto a la determinación del órgano competente para revisar los actos administrativos⁶⁵⁰, actualmente puede ser objeto, a nuestro entender, de fundadas críticas tanto desde el propio fundamento de la potestad de revisión de oficio como a partir de las funciones que a través del ejercicio de dicha potestad se pretenden realizar. Porque, como seguidamente intentaremos demostrar, el hecho de que no sea el propio Presidente de la AEAT o, cuando menos, un órgano central encuadrado en el mismo ente público, sino el Ministro de Economía y Hacienda, el competente para efectuar la revisión, impide en buena medida que la potestad revisora cumpla las funciones que está llamada a desempeñar, hasta el punto de que llega en cierto modo a desnaturalizarse la esencia del poder de revisión de oficio.

En efecto, desde un primer momento llama poderosamente la atención que la competencia para la resolución de los procedimientos revisores que son incoados a instancias de la propia Administración haya quedado desconectada de la organización administrativa que ha dictado los actos administrativos que resultan del ejercicio de las potestades liquidatoria o recaudatoria, y que son objeto de revocación o modificación. Pues, aun admitiendo que la potestad revisora es sin

duda conceptualmente distinta de aquellas otras, no se puede negar que todas ellas se encuentran íntimamente conectadas, al extremo de que se ha considerado discutible si el procedimiento de revisión de oficio constituye una fase —aunque eventual— del procedimiento de gestión tributaria⁶⁵¹; lo que puede constituir un indicio a tener en cuenta acerca de la probable disfuncionalidad que supone, a la vista de la modificación de la estructura jurídica de la Administración tributaria acaecida después de la creación de la AEAT, el hecho de que el Ministro de Economía y Hacienda conserve la competencia para la resolución de los procedimientos revisores de unos actos administrativos que son el resultado del ejercicio de unas potestades de gestión tributaria de las que el Ministerio que aquél encabeza actualmente ya no es titular.

Y es que, en realidad, esa aludida disfuncionalidad provocada por la competencia revisora del Ministro de Economía y Hacienda se empieza a manifestar ya desde el momento que atendemos al propio fundamento de los poderes de revisión de oficio. Fundamento que, como es sabido, radica en el privilegio de autotutela, es decir, en la posibilidad que a la Administración le reconoce el ordenamiento jurídico para declarar y ejecutar por sí misma, a su impulso, sus propias pretensiones, sin necesidad de acudir a los Tribunales y con el mismo alcance que éstos; estando exenta, pues, a diferencia de lo que acontece con los demás sujetos del ordenamiento, de la carga de someter sus pretensiones tanto a juicio declarativo como ejecutivo⁶⁵².

⁶⁵¹ Así, GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La revisión de actos tributarios en vía administrativa*, en RDFHP, núm. 122, 1976, p. 297, incluye la revisión de oficio de actos administrativos dentro del procedimiento de gestión tributaria; asimismo se hace eco de la conexión de las potestades revisora y liquidatoria, aunque señalando que se trata de dos potestades conceptualmente diversas, RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, cit., pp. 208-209; recientemente, PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, cit., p. 290, escribe que dicha revisión de oficio «se corresponde más con la actividad de gestión que con la revisión propiamente dicha».

⁶⁵² Vide, en este sentido, BAYON MARINE, I., *La llamada revisión de oficio...*, cit., p. 104, al señalar que «el privilegio de autotutela de la Administración le permitirá decretar por sí la nulidad y romper la presunción de legalidad de sus actos mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio o en virtud de los recursos pertinentes (artículo 8 LGT)».

Asimismo, BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión de oficio...*, pp. 194-196, y pp. 215-221, autor que subraya que es el privilegio de autotutela el que fundamenta los poderes de revisión de oficio, y no el régimen jurídico de la nulidad y anulabilidad de los actos administrativos, pese a que ciertamente la Administración, al ejecutar su privilegio de autotutela, deba aplicar dicho régimen. Pues la Administración puede tener conocimiento, por ejemplo, de la nulidad de pleno derecho de un acto administrativo a partir de la interposición extemporánea por un particular de un recurso administrativo; en este caso, si la Administración ejercita su potestad de revisión de oficio, parece obvio que si no fundamos esa revisión en el privilegio de autotutela administrativa, surgiría a favor de la Administración un poder inexistente; también CASADO OLLERO, G./FALCÓN Y TELLÁ, R./LOZANO SERRANO, C./SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª ed., Ed. La Ley, Madrid, 1990, p. 755, situando el fundamento de la revisión como expresión de la autotutela administrativa; en términos similares, GONZÁLEZ PÉREZ, J./GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, cit., p. 1111, quienes escriben que la revisión de actos por la Administración constituye «una manifestación de las potestades en que se traducen los principios característicos del régimen administrativo. Estamos ante una manifestación de la autotutela o autodefensa administrativa».

⁶⁴⁹ Por eso no alcanzamos a comprender el significado de la afirmación de DELGADO PACHECO, A., *La creación...*, p. 1395, al plantear la «duda de la competencia en el campo de las revisiones contempladas en los artículos 153 y 154, que también debería corresponder a la Agencia, en la medida en que hoy se halla confiada a órganos que se incorporarán a la Agencia».

⁶⁵⁰ Cfr. BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión de oficio...*, cit., p. 259, que se plantea expresamente el «problema de la determinación de cuál sea el órgano competente con carácter general para revisar de oficio dentro de cada complejo organizatorio con personalidad jurídico-pública»; por lo que se refiere a la regulación tributaria, alaban la concreción de la LGT, SAINZ DE BUJANDA, F (Dir.), *Notas de Derecho Financiero*, T.I., Vol. 3.º, cit., p. 302; por su parte, CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de oficio...*, cit., p. 22, señala que frente a lo que dispone el artículo 109 de la LPA, al prescribir que será la Administración, genéricamente, la encargada de efectuar la declaración de nulidad, el artículo 153.1 LGT presenta, por el contrario, una mayor precisión, pues indica que dicha facultad corresponde sólo al Ministro de Economía y Hacienda, aspecto éste que hay que valorar positivamente, por lo que de concreción en materia tan delicada encierra.

Planteadas así las cosas, la AEAT, en el despliegue de las actuaciones tendientes a cumplir su fin institucional —la aplicación efectiva del sistema tributario—, podrá tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas al estar investida de una serie de potestades-función, como la liquidatoria o recaudatoria, cuya realización efectiva presupone el privilegio de autotutela, con la sola excepción de los poderes de revisión de oficio contemplados en los artículos 153 y 154 LGT, que continúan residenciados en el Ministro de Economía y Hacienda, pese a ser dichos poderes, como acabamos de ver, una expresión típica del privilegio de autotutela administrativa. Y de esta regulación podrían derivarse, como inmediatamente veremos, algunas consecuencias negativas en punto a la satisfacción efectiva de algunas de las funciones que a través de los procedimientos de revisión de oficio se pretenden realizar.

Así, en primer lugar, de acuerdo con una doctrina comúnmente admitida, los sucesivos actos revocatorios que dicta el Ministro de Economía y Hacienda, en el ejercicio de la potestad habilitada en los artículos 153 y 154 LGT, forman, a través de las figuras jurídicas de los precedentes y prácticas administrativas⁶⁵³ un cuerpo de doctrina administrativa que antes de la entrada en funcionamiento de la AEAT redundaba en una loable unidad de criterio interpretativo de los órganos gestores, por efecto inmediato de la posición subordinada de éstos respecto al Ministro como consecuencia de una relación jerárquica perfectamente definida⁶⁵⁴. Pero la desaparición de cualquier tipo de relación de jerarquía entre el Ministro de Economía y Hacienda y la AEAT⁶⁵⁵ genera una seria incertidumbre

Por la razón apuntada son rechazables opiniones, como la de GÓMEZ DE LAS ROCES, H., *La declaración de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios*, en HPE, núm. 23, 1973, p. 146, que fundamentan la revisión de los actos tributarios en el principio de seguridad jurídica; también GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La revisión...*, cit., pp. 284-286, que fundamenta igualmente la potestad revisora en «el principio de seguridad jurídica, reforzado, en este caso, por la presunción de legalidad (...), que expresamente recoge el artículo 8 de la LGT»; o la postura de CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión...*, cit., pp. 20-21, que alude a una genérica «tutela del interés público» que a la Administración se encomienda en la realización del principio de legalidad. Porque, aunque la seguridad jurídica y la tutela del interés público, efectivamente, deben plasmar en la regulación del procedimiento de revisión de oficio —a través, por ejemplo, de la audiencia del interesado o del dictamen del Consejo de Estado—, no llegan a explicar la raíz última de ese poder de oficio que no es otro que la singular posición institucional que en nuestro ordenamiento ocupa la Administración.

⁶⁵³ Sobre el significado de esas figuras jurídicas en el ámbito de actuación de la Administración tributaria, vide ZORNOZA PÉREZ, J., *Precedentes y prácticas administrativas en materia tributaria: una nota*, cit., pp. 253 y ss, donde se señala que tanto los precedentes como las prácticas «pueden indistintamente indicar el actuar uniforme, material o decisorio de los órganos administrativos».

En particular sobre los precedentes que crean los actos resolutorios del Ministro de Economía y Hacienda en los procedimientos de revisión de oficio, vide PACHECO MANCHADO, L., *La revocación de los actos de gestión tributaria tras la Ley 30/1992*, en Crónica Tributaria, núm. 70, 1994, pp. 130 y ss.

⁶⁵⁴ Precisamente con base en la consecución de una mayor unidad de criterio, CASADO OLLERO, G./FALCÓN Y TELLA, R./LOZANO SERRANO, C./SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias...*, cit., p. 773, aplaudían la decisión del legislador de atribuir la competencia al Ministro.

⁶⁵⁵ Relación de jerarquía que, como ya nos consta, no existe entre el Ministerio de Economía y Hacienda y la AEAT al no estar presente uno de los requisitos necesarios para que se dé esta especial relación jurídica: la existencia de una serie de órganos integrados en una misma persona jurídica a los que se haya atribuido una misma com-

acercas del acatamiento de la doctrina emanada de los actos revocatorios del Ministro por parte de los mencionados órganos gestores, porque ese acatamiento ya no podrá derivarse automáticamente de los deberes de obediencia inherentes a la relación jerárquica.

Con todo, dicha incertidumbre no impediría, a nuestro entender, que un obligado tributario estuviera en condiciones de impugnar ante un Tribunal Económico-Administrativo o un órgano jurisdiccional un acto administrativo de gestión dictado por un órgano de la AEAT que se hubiera apartado de un precedente constituido por un acto anulatorio del Ministro de Economía y Hacienda. Una impugnación cuya fundamentación podría radicar tanto en el principio de igualdad como en la prohibición de arbitrariedad de los poderes públicos que consagran los artículos 14 y 9.3, respectivamente, del texto fundamental⁶⁵⁶. De esta forma, ciertamente, podría conseguirse la igualdad de trato y unificación de criterios, pero siempre habría de intentarse *a posteriori* y con las consiguientes demoras, gastos y complicaciones que para los particulares siempre conlleva la interposición de recursos, lo que viene a demostrar, a nuestro juicio, que hubiera sido más conveniente que el legislador hubiera desapoderado al Ministro de Economía y Hacienda de la competencia para la revisión de los actos nulos y anulables, confiriéndosela, a su vez, a un órgano central de la AEAT —su Presidente o el Director general—, para de este modo eliminar incertidumbres y asegurar una unificación de criterios.

Y es que, en realidad, el origen de la aludida incertidumbre se encuentra en haber atribuido un típico poder jerárquico, como es la revisión, a un órgano que no ostenta con carácter general las facultades típicas de la relación jerárquica respecto de los órganos de gestión de la AEAT, al encontrarse desvinculado de la organización administrativa que dicta los actos sobre los cuales ejerce su competencia revisora. Porque, siendo la potestad de revisión una típica facultad que se deriva de la jerarquía administrativa⁶⁵⁷, resulta un contrasentido desde el punto

petencia material coincidente y escalonada en el seno de la organización, requisito que no se da en la relación entre un ente filial y un ente matriz. Sobre el significado jurídico del principio de jerarquía, vide, por todos, NIETO, A., *La jerarquía administrativa*, cit., pp. 11 y ss., y en especial pp. 61-62.

⁶⁵⁶ Sobre la función de los precedentes y prácticas administrativas en el ámbito tributario como instrumentos válidos del control jurisdiccional de la actuación administrativa en esta esfera, vide ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Precedentes y prácticas...*, cit., pp. 253 y ss., autor que, sin reconocer valor normativo a dichas figuras jurídicas, subraya la utilidad de las mismas a los efectos del referido control con base en los principios constitucionales de igualdad e interdicción de la arbitrariedad, que exigen de la Administración, siempre que estemos ante un precedente conforme al ordenamiento jurídico, solucionar en forma igual casos análogos.

⁶⁵⁷ Conclusión que se ha convertido prácticamente en un lugar común; así, vide, en este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La configuración del recurso de lesividad*, en RAP, núm. 15, 1954, pp. 124-125; también BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 13 y ss., y p. 119, quien señala que, pese a no fundarse la revisión en la jerarquía administrativa, se trata de una consecuencia de la misma; como el autor lo demuestra a través de una descripción minuciosa de la evolución histórica de este poder de oficio. Allí se demuestra cómo la potestad revi-

de vista jurídico el que la Administración matriz revise los actos del ente funcionalmente descentralizado del que depende; puesto que, si se parte de la premisa de que, en principio, la potestad de autotutela corresponde a toda estructura organizatoria con personalidad jurídico-pública, parece razonable que el órgano competente para proceder a revisar de oficio en el seno de la Administración institucional deba serlo el órgano supremo de la entidad, sea este individual, sea colegiado⁶⁵⁸.

En otros términos, si el fundamento dogmático de los poderes de revisión de oficio reside en la potestad de autotutela que la Administración disfruta y que se reconoce, con mayor o menor intensidad, a los diferentes entes o complejos orgánicos con personalidad, cual es la AEAT, en cuanto todos ellos sean Administración pública, de ahí resulta posible deducir, en línea de principio, de un lado, que los entes institucionales disfrutan de la posibilidad de revisión de oficio de sus propios actos y, de otra parte, que el ámbito de revisión por parte de la Administración no descentralizada se circunscribe a sus propios actos y no a los de otros entes públicos con personalidad jurídica que gocen de un ámbito competencial autónomo respecto del ente del que dependen. Pues, en definitiva, la atribución de personalidad jurídico-pública a estas entidades debería imposibilitar que la Administración matriz pudiera revisar de oficio los actos de estas entidades, por cuanto la autotutela exige como requisito esencial la autarquía expresada en la atribución de unas competencias exclusivas para que la concreta Adminis-

sora resume antiguas tradiciones jerárquicas, es decir, el principio de permanencia de la acción revisora del superior jerárquico sobre todos los actos del inferior; situación que sintetiza un texto clásico de COLMEIRO, *Derecho Administrativo Español*, 1.ª ed., 1850, p. 107, citado por BOCANEGRA SIERRA, R., op., cit., p. 38, donde se puede leer que «supuesto que cada Ministro es superior jerárquico de todas las autoridades encargadas al servicio inherente a su Ministerio, claramente se manifiesta que es una de sus principales facultades vigilar, suspender, reformar o revocar los actos de todos los funcionarios sujetos a sus órdenes, bien proceda espontáneamente, bien a petición de los agraviados...»; en esta línea una cita recurrente es la de SANTAMARÍA DE PAREDES, *Curso de Derecho Administrativo*, 5.ª ed., 1898, p. 101, citado por NIETO, A., *La jerarquía*..., cit., p. 25, donde se distingue entre unas condiciones esenciales y otras formales para la existencia de una relación jerárquica, estando entre las facultades esenciales, de modo muy significativo, «la facultad del superior para suspender o revocar y reformar los actos del inferior»; por su parte NIETO, A., op., cit., pp. 24-25, no duda en señalar que «desde el punto de vista de la organización administrativa, la jerarquía impone diversas reglas, como son, por un lado, la comunicación directa, grado por grado, hacia arriba y hacia abajo, de los órganos, y por otro, el control de los superiores sobre los actos de los inferiores, en cuanto que pueden ser «detenidos, modificados y revocados; del análisis de la jurisprudencia también se deduce a las claras la íntima conexión entre el principio de jerarquía y la facultad de control que ostenta el órgano superior sobre los actos dictados por el inferior, como ha estudiado BEATO ESPEJO, M., *Criterios jurisprudenciales sobre el principio de jerarquía administrativa*..., cit., pp. 265 y ss.

En el ámbito específicamente tributario, BAYON MARINE, I., *La llamada revisión*..., cit., p. 105, al señalar que es una nota esencial de la revisión el limitar el ejercicio de la potestad revocatoria a los órganos que se encuentran en la cúspide de la organización administrativa; recientemente, PACHECO MANCHADO, L., *La revocación de los actos*..., cit., p. 130, al señalar que es «el principio de jerarquía el que otorga a los órganos superiores, no sólo la facultad de dirigir a los inferiores, sino también la de revisar y revocar, en su caso, los actos emanados de éstos».

⁶⁵⁸ Cfr. BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión*..., cit., p. 261.

tración pueda declarar y ejecutar por sí misma, sin auxilio de los Tribunales, sus pretensiones⁶⁵⁹.

Y la ausencia de justificación de la que adolece, como acabamos de ver, la atribución de facultades revisoras al Ministro de Economía y Hacienda sobre los actos de gestión de la AEAT resulta, si cabe, todavía más llamativa si nos apercebimos del distinto régimen procedimental que debe seguirse cuando la Administración tributaria pretenda revocar actos de gravamen, en cuyo caso, y según doctrina generalmente admitida, no es preciso atenerse a las exigencias procedimentales contenidas en los artículos 153 y 154 LGT; en la medida en que las facultades de la Administración para corregir aquellas situaciones desfavorables a los derechos de los administrados no tienen las limitaciones formales que se contienen en los preceptos anteriormente mencionados para la revisión de los actos administrativos, toda vez que el sentido de los mismos es la protección de la seguridad jurídica creada por los actos declarativos de derechos⁶⁶⁰.

⁶⁵⁹ De acuerdo con la argumentación de BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión*..., cit., pp. 259-262; argumentación de la que asimismo se vale JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos en el Derecho Público español*..., cit., p. 287, para señalar que «es imposible e impensable la utilización de la técnica de la revisión de oficio (artículos 109 y 110 LPA) por el Ministerio tutor sobre los actos de los organismos autónomos, lo cual les hace diferenciarse de la típica relación jerárquica entre órganos de la Administración del Estado»; en el ámbito de las Administraciones Independientes, BETANCOR RODRÍGUEZ, A., *Las Administraciones Independientes*, cit., p. 208, sigue la misma línea de pensamiento, al señalar, que dichas Administraciones, al ser organizaciones con competencia propia (exclusiva y excluyente), en ellas no cabe, respecto de cualquier Departamento ministerial, ni la jerarquía, ni, por tanto, la revisión.

En contra, GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Los recursos administrativos y económico-administrativos*, Ed. Civitas, Madrid, 1975, p. 72, quien, sin necesidad de mayores argumentaciones, se inclina por pensar que, al menos por lo que se refiere a la declaración de nulidad, «dado el carácter de este procedimiento especial (el de revisión de oficio) y (en su caso) la preceptiva intervención del Consejo de Estado, parece evidente que la nulidad no podrá declararse por la entidad institucional que dictó el acto, sino por el Ministro del Departamento del que dependa».

⁶⁶⁰ En efecto, para la revocabilidad de los actos de gravamen y los actos no declarativos de derechos no existen límites procedimentales específicos, siempre y cuando «tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico», de acuerdo con lo que establece el artículo 105.1 LRJAP y PAC. Vide, al respecto, por todos, GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R., *Curso de Derecho Administrativo*, t. I., cit., pp. 624 y ss., donde se expone la doctrina comúnmente aceptada que admite la libre revocabilidad de los actos de gravamen, frente a los actos declarativos de derechos, ámbito en el cual las exigencias del principio de legalidad deben conjugarse con el principio de seguridad jurídica, que postula en favor de los derechos ya declarados; lo que justifica las garantías procedimentales previstas en este caso, auténticos límites a la libre revocabilidad de los actos administrativos, que habrán de cumplirse para que la Administración pueda volver sobre sus propios actos.

En el ámbito tributario esta doctrina es prácticamente unánime por lo que se refiere al ámbito limitado –los actos declarativos de derechos– de las garantías procedimentales contenidas en los artículos 153 y 154 LGT; así, GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La revisión*..., cit., pp. 289-290, autor que reconoce las más amplias facultades en la Administración tributaria respecto a la revisión de los actos no declarativos de derechos, principio general de revocabilidad que tiene su fundamento último en la tutela del interés público que a la Administración se le encomienda; asimismo CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión*..., cit., pp. 18-21; recientemente, en el mismo sentido, PACHECO MANCHADO, L., *La revocación*..., cit., p. 115, y de modo tajante, señala que los procedimientos de revisión de oficio regulados en los artículos 153 a 156 LGT son de aplicación exclusiva y obligada a los actos declarativos de derechos, admitiendo este autor su aplicación facultativa cuando se trate de revisar actos de gravamen. En este trabajo, además de ofrecerse una relación de los dictámenes más relevantes del Consejo de Estado que abonan sobre la misma idea, se advierte que la no aplicación de los procedimientos especiales de revisión de oficio de la LGT no implica, en absoluto, la posibilidad de un ejercicio arbitrario de los poderes de revocación, ya que solamente será

Consecuentemente, en el caso de la revisión de actos que no sean declarativos de derechos⁶⁶¹, la competencia para efectuar la revisión corresponderá al Presidente de la AEAT, dado que se aplicará la doctrina general anteriormente expuesta que, en armonía con el fundamento de los poderes de revocación de oficio, atribuye justamente al órgano superior de la persona jurídica pública dotada de autotutela, la correspondiente facultad para revisar todas las actuaciones de sus órganos subordinados⁶⁶². En este sentido, conviene recordar que la revisión no es más que la retirada definitiva por la Administración de un acto suyo anterior mediante otro de signo contrario, y que, además, como ya nos consta, al ser principio de jerarquía el que inspira toda la institución, dicho principio es el que dota sólo al superior de la facultad revisora, de tal modo que no puedan los órganos periféricos ejercitar este poder, con lo cual se

posible tal ejercicio cuando lo requiera el interés público que, ciertamente, la Ley permite apreciar a la Administración, debiéndose ajustar, por fin, dicha revocación, a las prescripciones generales de la LRJAP y PAC que serán aplicables supletoriamente y, en general, a los principios generales del procedimiento administrativo.

⁶⁶¹ Acerca de la diferencia entre actos de gravamen y actos declarativos de derechos, *vide*, con carácter general, por todos, GARCÍA DE ENTERRÍA, E/FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R., *Curso...*, t. I, cit., p. 628, quienes, reconociendo la dificultad dogmática que entraña la distinción entre ambos tipos de actos administrativos, terminan por acoger el parecer que se contiene en la doctrina del Consejo de Estado, según la cual «siempre que se demuestre objetiva o subjetivamente que la revisión del acto no es *in peius* para el administrado, la Administración está habilitada para efectuarla sin atenderse a las garantías formales de los artículos 109 y 110 de la LPA».

La doctrina tributaria, por su parte, también atiende a los efectos derivados de la revisión para calificar al acto revisado como declarativo de derechos o de gravamen; en este sentido, BAYON MARINE, I., *La llamada revisión...*, cit., pp. 119-120, autor que participa de ese criterio al señalar que «cuando cabe que de la anulación de un acto derive un efecto perjudicial para el administrado (tanto de la anulación del acto en sí como de la producción de uno nuevo) es que el acto anulado era declarativo de derechos (...) en esta línea entiendo que debe producirse la primera aproximación en materia tributaria: siempre que es dable una *reformatio in pejus* como consecuencia de una revisión de oficio se está en presencia de un acto declarativo de derechos cuya revocación ha de someterse al esquema normativo de los artículos 153 y 154 de la LGT»; por fin, PACHECO MANCHADO, L., *La revocación...*, cit., p. 122, que tajantemente afirma que «si de la anulación del acto se deriva un efecto perjudicial para el contribuyente debe estimarse que, a este respecto, tal acto era declarativo de derechos».

En contra, CASADO OLLERO, G/FALCÓN Y TELLA, R/LOZANO SERRANO, C/SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias...*, cit., pp. 761-762, quienes opinan que no parece que en el ámbito tributario exista base suficiente para distinguir entre actos de gravamen y actos declarativos de derechos a la hora de su revisión de oficio, por lo que en cualquier caso la Administración debe ajustar cualquier tipo de revisión a los procedimientos especiales regulados en los artículos 153 a 156 LGT. Literalmente, estos autores opinan que «quizás el equilibrio entre legalidad y seguridad jurídica que inspira toda la institución se proyecta en el orden tributario limitando más las potestades revisoras que en el orden general administrativo». Pero, a nuestro entender, este aserto supone quizás más un deseo o una propuesta que una interpretación objetiva del marco normativo de la revisión en materia tributaria; sobre todo, cuando del artículo 159 LGT se deduce lo contrario, al disponer que, fuera de los casos previstos en los artículos 153 a 156, la Administración no podrá anular sus «actos declarativos de derechos», sino es a través de la previa declaración de lesividad y posterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

⁶⁶² Siguiendo a BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 259 y ss.

Por esta razón no podemos compartir la opinión de PACHECO MANCHADO, L., *La revocación...*, cit., p. 130, que atribuye la competencia para la revisión de los actos de gravamen dictados por la AEAT al «Director del Departamento que corresponda por razón de la materia». Con todo, si participamos del parecer del autor en cuanto a la conveniencia de elaborar una norma reglamentaria que, de forma expresa, regule el procedimiento a seguir para la revocación de los actos administrativos dictados en vía de gestión tributaria; pues ello redundaría en beneficio de la seguridad jurídica en torno a cuestiones como la que analizamos, o en otras de una índole más general referidas a la determinación del procedimiento específico a seguir. Esta recomendación ha sido formulada en PACHECO MANCHADO, L., *Informe sobre revocación de actos de gestión tributaria*, Servicio Jurídico de la AEAT, Madrid, 23 de marzo de 1993.

evita que se dicten, eventualmente, resoluciones distintas para supuestos idénticos que impidan el objetivo de la igualdad de trato y la unificación de criterios⁶⁶³.

Así, en definitiva, se comprueba cómo para la revocación de los actos de gravamen sí podrá conseguirse esa conveniente unificación de criterios, con lo que se hace todavía más patente la ausencia de justificación de la que adolece el mantener, ante la actual configuración jurídico-organizativa de nuestra Administración tributaria, la competencia revisora de los actos declarativos de derechos en el Ministro, ya que sus decisiones en la actualidad no tienen efecto vinculante para los órganos gestores de la AEAT por la tantas veces repetida desaparición de vínculos jerárquicos entre el Ministro y los órganos de gestión⁶⁶⁴. Por fin, el mantenimiento de la competencia revisora del Ministro no parece una medida muy acertada cuando, junto al inconveniente reseñado, no se atisba, además, la mayor garantía que puede reportar, en el orden práctico, a un particular el hecho de que el procedimiento de revisión de oficio sea resuelto por el Ministro en lugar de por un órgano perteneciente a la organización central de la AEAT.

Por otro lado, desde una perspectiva diferente, el análisis de la relación existente entre los procedimientos de revisión de oficio y la declaración de lesividad de un acto, previa a su impugnación en vía contencioso-administrativa, conduce igualmente a la conclusión de la conveniencia de residenciar en el Presidente de la AEAT la competencia para resolver los referidos procedimientos. Dicho análisis resulta harto aleccionador, especialmente desde una perspectiva histórica, por cuanto demuestra que ambas instituciones han servido, y todavía hoy sirven, a una idéntica finalidad o función, que es la de dotar a la Administración de los medios jurídicos precisos para reaccionar contra sus propios actos contrarios al ordenamiento jurídico.

Así lo demuestra, en efecto, la evolución paralela que revisión y lesividad han experimentado desde el siglo pasado y que se encuentra nada menos que en el origen del contencioso-administrativo; resultado de ese devenir histórico, en el cual la Administración de la Hacienda Pública se ha situado en la vanguardia de

⁶⁶³ Objetivo que, como acertadamente ha visto PACHECO MANCHADO, L., *La revocación...*, cit., p. 130, sólo es alcanzable atribuyendo el poder revocatorio a un órgano central de la AEAT.

⁶⁶⁴ Por eso no compartimos la opinión de PACHECO MANCHADO, L., *La revocación...*, cit., p. 131, cuando propugna que, para la regulación del procedimiento de revisión de oficio de los actos de gravamen, se siga la pauta marcada por los artículos 153 y 154 de la LGT.

Y es que ni en el supuesto de que el Ministro de Economía y Hacienda delegara las competencias revisoras en el Director general de la AEAT o en los Directores de Departamento, al amparo de lo establecido en el artículo 103 de la Ley 31/1990, en su apartado once, número 5, segundo párrafo, las resoluciones dictadas a su amparo serían vinculantes para los órganos de gestión, habida cuenta que el artículo 13.4 LRJAP y PAC dispone que «las resoluciones administrativas que se adopten por delegación se considerarán dictadas por el órgano delegante». Pese a que reconozcamos que en el caso de la delegación, los órganos gestores seguramente seguirán el criterio que se deduzca del acto revocatorio dictado por el delegado, lo cierto es que, desde un punto de vista estrictamente jurídico, la referida vinculación no existe.

las más importantes reformas, es la regulación conjunta de la declaración de lesividad y los procedimientos revisores que realizó la LPA y actualmente reflejan la LGT y la LRJAP y PAC⁶⁶⁵. Así, arrancando de la máxima libertad revocatoria que ostentaba el Ministro de cada Departamento, en su condición de superior jerárquico, sobre cada una de las actuaciones de sus subordinados⁶⁶⁶, se pasó con sucesivos vaivenes a un período en el que la progresiva limitación de la potestad revocatoria fue coetánea precisamente con el comienzo de la hegemonía del proceso de lesividad hasta su predominio absoluto⁶⁶⁷, para desembocar finalmente

⁶⁶⁵ Para el análisis de esta evolución, vide GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La configuración del recurso de lesividad*, cit., pp. 109 y ss.; BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 13 y ss.

⁶⁶⁶ Pero con la importante limitación que suponía, como ha estudiado BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 27 y ss., el hecho de que por entonces la Administración careciese de poderes ejecutorios, por lo que ésta debía acudir, en un sistema de justicia retenida, ante el Consejo Real o, en su caso, los Consejos Provinciales, en búsqueda de un título ejecutivo, cuando un particular se resistiera a la revocación de un acuerdo de la Administración que le hubiera declarado derechos. De no darse esta circunstancia, los poderes revocatorios del superior jerárquico eran ilimitados; la limitación aludida, por otra parte, en un sistema de justicia retenida, debe ser relativizada. Son, en concreto, las Leyes de 2 de abril de 1845 y 6 de julio del mismo año, que crean los Consejos Provinciales y organizan el Consejo Real, las que configuran un recurso contencioso, recurso similar en todo a los procesos civiles declarativos ordinarios.

⁶⁶⁷ Fue a partir del Real Decreto de 21 de mayo de 1853, de acuerdo con los análisis retrospectivos de GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La configuración...*, cit., pp. 115 y ss., y BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 45 y ss., dictado para el ámbito de la Administración de la Hacienda Pública, cuando se empezó a limitar la potestad revocatoria de la Administración. De acuerdo con el mismo, «causaban estado» —es decir, eran firmes, ejecutorias y sólo revocables en vía contenciosa— las resoluciones que adoptara el Ministro de Economía y Hacienda; mientras los actos no hubieran «causado estado» eran libremente revocables por el Ministro. Vemos, pues, cómo el origen más próximo del recurso de lesividad surge precisamente en el ramo de la Hacienda Pública; el recurso contencioso-administrativo, que el Real Decreto de 1853 configura, constituye pura y simplemente un proceso a un acto administrativo previo y ejecutivo, en términos similares a los actuales. Por otro lado, fue el Real Decreto de 20 de junio de 1858 el que generalizó para todos los Ministerios la doctrina del Real Decreto de 1853.

Posteriormente, la Ley Camacho, de Bases de 31 de diciembre de 1881, referida al ámbito del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, limitó aún más los poderes revocatorios en el ámbito de la Hacienda Pública, al disponer que también «causaban estado» las resoluciones de instancia —es decir, las resoluciones de los Delegados Provinciales—, estableciéndose el plazo máximo de diez años para que sean declaradas lesivas, con carácter previo a su sometimiento a revisión judicial.

Fue finalmente la Ley jurisdiccional de Santamaría de Paredes de 1888 la que extendió el proceso de lesividad para todas las Administraciones públicas, como única vía de anulación de los actos declarativos de derechos; sistema que, a su vez, pasó al artículo 56 de la Ley, de 27 de diciembre de 1956, de Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Esta extensión desde el ramo de la Administración de la Hacienda Pública al resto de la Administración carecía, a juicio de BOCANEGRA SIERRA, R., *op. cit.*, pp. 92 y ss., de cualquier justificación; ya que la óptica desconcentradora que alentó la conversión por la Ley Camacho de los actos de instancia —en concreto de los Delegados Provinciales de Hacienda— en firmes y ejecutorios si no eran recurridos en alzada en el plazo de quince días, sólo tenía razón de ser en la coyuntura muy específica de una Hacienda Pública muy necesitada de medios financieros. Porque, al adquirir firmeza y ejecutoriedad los actos de instancia, en el caso de que no fueran recurridos en alzada ante el Ministro de Hacienda por un particular o por la propia Administración, se corría el riesgo de que, transcurrido dicho breve plazo, la Administración tuviera que pasar por ellos; razón por la que se hizo necesario ampliar a los actos de instancia el recurso de lesividad. La consecuencia última fue que al extenderse el sistema desde la Hacienda al resto de la Administración se terminó desconociendo la potestad anulatoria directa de la que tradicionalmente había disfrutado la misma, por lo que es ahí donde se encuentra el origen del monopolio judicial en la anulación de los actos administrativos y el dogma de la irrevocabilidad absoluta de los actos declarativos de derechos; dogma que se aplica desde un planteamiento globalizador injustificable tanto a los actos legales como a los ilegales, actos estos últimos cuya posibilidad de anulación también se niega a la Administración obligándola a acudir a un proceso judicial como demandante.

en la actualidad, a partir de la LRJAE en un sistema limitado de revocación de los actos administrativos⁶⁶⁸, en convivencia con el recurso de lesividad⁶⁶⁹, y que sólo se entienden en relación con la doctrina desarrollada en torno a la teoría de la nulidad de los actos administrativos.

Esta trayectoria paralela explica que tanto los poderes de revisión como la declaración de lesividad compartan la misma razón de ser, a saber, la depuración de aquellas actuaciones administrativas contrarias al ordenamiento jurídico, o en general, a los intereses públicos que cada Administración ha de tutelar en cada momento en aras de una satisfacción efectiva del principio de legalidad, lo que obliga a la Administración a reaccionar contra cualquiera de sus actos que contradigan el ordenamiento acomodándolos a aquél. Porque, si bien se mira, la evolución histórica de ambos institutos enseña, en definitiva, que los actuales procedimientos de revisión de oficio han venido a sustituir, en una parcela importante, al propio recurso de lesividad por medio de la simple trasmutación de la declaración de lesividad, que abre el enjuiciamiento jurisdiccional, en la pura y simple declaración administrativa de anulación; hasta el punto de que la jurisprudencia —SSTS de 4 de enero de 1983 y 31 de enero de 1984— ha reconocido a la Administración la posibilidad de optar por la lesividad, aunque se dieran los requisitos para anular un acto por sí misma⁶⁷⁰. Por esta razón, está plenamente justificada la aplicación analógica de las reglas sobre la competencia para declarar lesivo un acto administrativo a unos procedimientos de revisión de oficio que, por lo demás, han recogido las antiguas tradiciones jerárquicas de los primeros y casi ilimitados poderes de revocación y del propio recurso de lesividad⁶⁷¹.

⁶⁶⁸ Sistema que luego fue depurado técnicamente por la LPA y que cuenta, como ha estudiado BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 126 y ss., con el precedente inmediato de la Ley de 18 de marzo de 1944, que al tiempo que creaba un sistema de recursos administrativos conocido bajo la denominación de jurisdicción de agravios en todas aquellas materias de personal que no implicasen separación del servicio, y al objeto de descargar a la jurisdicción contenciosa de un enojoso volumen de asuntos poco trascendentes, abrió la posibilidad de la revocación de oficio por acto de contrario imperio en este ámbito; una revocación que se habrá de justificar en la ilegalidad de los actos, de manera idéntica a los motivos que desde la Ley Camacho justificaban, por cierto, el recurso de lesividad.

⁶⁶⁹ Recurso que para BOCANEGRA SIERRA, R., *op. cit.*, pp. 199-202, carece por completo de justificación en la actualidad una vez que la Administración goza con carácter general de poderes de autotutela y dada la existencia de los procedimientos de revisión de oficio que tan estrechamente se encuentran conectados a ese privilegio; además de que no convence la distinción entre actos manifiestamente ilegales y los que no lo son. El mantenimiento del proceso de lesividad en la LRJAE se debió, a juicio de este autor, a un simple arrastre histórico y al peso de la doctrina tónica de la irrevocabilidad absoluta de los actos declarativos de derechos.

⁶⁷⁰ Cfr. BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., p. 11; para un comentario de la jurisprudencia citada, vide GONZÁLEZ PÉREZ, J./GONZÁLEZ NAVARRO, J., *Comentarios a la Ley 30/1992...*, cit., p. 1145.

⁶⁷¹ Así, LAVILLA ALSINA, L., *La revisión de oficio de los actos administrativos*, en RAP, núm. 34, 1961, p. 62; BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 260 y ss.; recientemente GONZÁLEZ PÉREZ, J./GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley 30/1992...*, cit., pp. 1129-1130 y p. 1149, autores que entienden que al no delimitar la LRJAP y PAC los órganos competentes para revisar los actos nulos y los anulables, son aplicables las normas contenidas en los artículos 103.3 y 4 de dicha Ley, en la medida que los procedimientos revisores vienen a sustituir en cierto modo al proceso de lesividad.

Por ello, para la determinación de los órganos competentes para la revisión de oficio tanto la doctrina como la jurisprudencia acudieron inicialmente al artículo 56, en su apartado 2, de la LJCA ⁶⁷². Dicho precepto disponía que «si el acto emanare de la Administración del Estado, la declaración de lesividad deberá revestir la forma de Orden ministerial, y en los demás casos habrá de reunir los requisitos establecidos para la adopción de acuerdos por el órgano supremo de la entidad, corporación o institución correspondiente». Ahora bien, tras la entrada en vigor de la LRJAP y PAC, el artículo 103.3 de dicha Ley ha modificado la regulación contenida en el artículo 56 LJCA ⁶⁷³, al ordenar que «si el acto proviniere de la Administración General del Estado, la declaración de lesividad se realizará mediante Orden ministerial del Departamento autor del acto administrativo, o bien mediante acuerdo del Consejo de Ministros; cuando su norma de creación así lo determine, la declaración se realizará por los órganos a los que corresponda de las entidades de derecho público a que se refiere el artículo 2.2 de esta Ley».

En efecto, del transcrito artículo 103.3 parece desprenderse que la no previsión expresa en la Ley de creación de un ente institucional de la atribución de la competencia para la declaración de lesividad de sus propios actos administrativos, confiere automáticamente dicha competencia al ente matriz ⁶⁷⁴; con lo que ello supone de apartamiento, a nuestro entender, de las tradiciones jerárquicas que la declaración de lesividad comparte, como ya nos consta, con los procedimientos de revisión de oficio y que el artículo 56 de la LJCA respetaba ⁶⁷⁵. De ahí se podría deducir, en una conclusión apresurada, que la Ley de creación de la AEAT, al no haber conferido a la misma la competencia para la declaración de lesividad, reserva al Ministro de Economía y Hacienda, a través de la aprobación de la Orden correspondiente, realizar tal declaración previa a la impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Sin embargo, el artículo 159 LGT dispone que «Fuera de los casos previstos en los artículos 153 al 156, la Administración tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía conten-

cioso-administrativa con arreglo a la Ley de dicha Jurisdicción». La dudosa naturaleza de institución procedimental común garantizadora del artículo 103.3 de la LRJAP y PAC, unida a la ausencia de precisión de la que da muestra el artículo 159 LGT, al conferir genéricamente a «la Administración tributaria» la competencia para declarar lesivos los actos administrativos tributarios, autorizan, a nuestro juicio, una interpretación de este precepto, no sólo a partir de la mera aplicación analógica y un tanto mecánica de las disposiciones generales del Derecho Administrativo, sino también desde la perspectiva ofrecida por la presencia del idéntico interés público a la anulación que ha de acreditar la Administración tanto en los procedimientos de revisión de oficio como en los actos de declaración de lesividad. Sobre todo en aquellos supuestos de anulabilidad en los que, por el tiempo transcurrido desde que se dictó el acto que se pretende revocar y la consiguiente confianza generada en el particular acerca de la consolidación de la situación jurídica derivada de dicho acto, la Administración debe acreditar, junto a la mera ilegalidad objetiva producida, un interés público, específico, concreto y actual que legitime la revisión o, en su caso, la declaración de lesividad ⁶⁷⁶.

Pues bien, una característica muy arraigada de la declaración de lesividad, que ha venido a romper en cierto modo el artículo 103.3 LRJAP y PAC, es que aquélla ha de referirse a un acto de la propia Administración demandante ⁶⁷⁷, es decir, la declaración corresponde hacerla a la entidad administrativa que dictó la resolución que se estima lesiva, pues no en vano el artículo 159 LGT dispone que la Administración tributaria podrá declarar lesivos «sus propios actos». Y dicha afirmación no es en absoluto gratuita, ya que parece razonable pensar, por centrarnos en el supuesto que nos ocupa, que la posición institucional de la AEAT juega en favor de que sea ella misma la competente para realizar dicha declaración. En este sentido, la jurisprudencia recaída en torno al artículo 56 LJCA, al vedar taxativamente la posibilidad de que la Administración del Estado declare lesivo un acto administrativo dictado por un ente institucional ⁶⁷⁸, se estaba aco-

⁶⁷⁶ En este sentido, BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 239 y ss., autor que señala que, a diferencia de los supuestos de nulidad, en los que la entidad de los vicios de orden público de los que adolece el acto obligan a la Administración a declarar el acto nulo de pleno derecho, en los supuestos de anulabilidad, la potestad revisora se desarrolla en un ámbito de discrecionalidad que hace necesaria en determinados casos la concurrencia, junto a la mera ilegalidad objetiva, de un interés público específico en la anulación, para que puedan utilizarse los poderes de revisión. Este autor afirma, además, la identidad de ese «interés público a la anulación» en los procedimientos de revisión de oficio y en la declaración de lesividad.

⁶⁷⁷ Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J., *La declaración de lesividad*, en RAP, núm. 2, 1950, pp. 64-67, quien señala que «únicamente puede hacer la declaración de lesividad el órgano superior de la jerarquía administrativa»; MARTÍN DELGADO, J. M., *El procedimiento de declaración de lesividad*, en HPE, núm. 16, 1972, pp. 284-285, indicando que una de las características más relevantes de esta institución es que una entidad pública sólo puede utilizar la lesividad contra sus propios actos.

⁶⁷⁸ Una panorámica de esa jurisprudencia, en ALBIÑANA CILVETI, C., *Proceso de lesividad*, en AA.VV., «Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma...», cit., vol. II, pp. 1787-1788.

⁶⁷² Así, BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, op., cit., pp. 260 y ss.

⁶⁷³ Pese a que la disposición derogatoria de la LRJAP y PAC no incluya al artículo 56 de la LJCA entre los preceptos expresamente derogados.

⁶⁷⁴ Como dice GÓMEZ-FERRER MORANT, R., *La revisión de oficio*, en LEGUINA VILLA/SÁNCHEZ MÓRON (Dir.), «La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas...», cit., p. 312, el artículo 103 de la LRJAP y PAC «tiene el alcance de remitir a la norma de creación si la competencia para declarar la lesividad corresponde al ente madre o al ente dependiente».

⁶⁷⁵ Tradiciones de las que se sirvió BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 260-262, para aplicar analógicamente el artículo 56 LJCA a los procedimientos revisores en su afán de determinar el órgano competente para resolver los mismos.

giendo a la doctrina tradicional que impide disociar el concepto jurídico de autotutela de la tutela jurídica del interés público que cada ente tiene encomendado, en la medida en que el interés público a la anulación no es otro que el mismo al que estaba preordenado el acto que se anula y que precisamente justifica el poder de autotutela que toda revocación lleva consigo⁶⁷⁹.

Pues, en definitiva, admitida esa identidad de intereses⁶⁸⁰, no puede extrañar que la jurisprudencia tenga declarado que la legitimación para utilizar el recurso de lesividad corresponde, única e inequívocamente, a la Administración autora del acto que se pretende impugnar, toda vez que si la autoría del acto y el interés en su anulación no habitan en la misma entidad pública, será más difícil la identificación de ese interés público a la anulación. Porque, aun admitiendo que el interés público que persiguen con carácter general cualquier ente matriz y el ente institucional que del primero depende es de la misma naturaleza, la identificación de dicho interés se verá facilitada cuando el órgano que revise forme parte de la persona jurídico-pública autora del acto revisado, porque ella es quien apreciará mejor las circunstancias concretas en las que se dictó el acto que se pretende revocar o modificar⁶⁸¹.

En conclusión, por todas las razones apuntadas, la atribución al Presidente de la AEAT de la competencia para resolver los procedimientos revisores contemplados en los artículos 153 y 154 LGT resultaría más respetuosa con el propio fundamento de la potestad revisora —la autotutela administrativa— y, además, serviría más satisfactoriamente a alguna de las funciones que han de cumplir dentro de la gestión tributaria dichos procedimientos: señaladamente, por un lado, la unificación de los criterios administrativos que dimanaran de los actos de revocación del Presidente de la AEAT a los que se sujetarían por efecto inmediato del principio de jerarquía todos los órganos gestores; y, de otra parte, el interés público a la anulación, por ser de la misma especie a la que sirven todos los actos de la AEAT, sería mejor apreciado por esta entidad, puesto que, dada su posición institucional, seguramente puede valorar de manera más atinada las circunstancias concretas en las que fue dictada la resolución que se pretende revocar, al estar la

AEAT inmersa en el presente cambiante en el que se desarrolla la aplicación efectiva del sistema tributario⁶⁸².

B) LA COMPETENCIA DE LA AEAT PARA EL RECONOCIMIENTO Y LA REALIZACIÓN DE LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS DEL ARTÍCULO 155.2 DE LA LGT

De acuerdo con lo que dispone el artículo 103 de la Ley 31/1990, en su apartado dos, número 4, tercer párrafo, corresponde a la AEAT el ejercicio de la facultad de revisión contemplada en el artículo 155 LGT; precepto este último que en su segundo apartado señala que «por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos, para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización».

La atribución a la AEAT de la competencia para declarar la obligación de devolver el ingreso efectuado indebidamente y para satisfacer la propia devolución resulta completamente lógica⁶⁸³. Porque si la Ley 31/1990 encomienda a la AEAT la aplicación efectiva del sistema tributario, en este caso nos encontramos ante un procedimiento específico claramente clasificable dentro de un concepto amplio de gestión tributaria, de la que aquélla es responsable⁶⁸⁴, e incluso perfectamente diferenciado de los procedimientos de revisión de oficio y de resolución de reclamaciones, por cuanto dicho procedimiento constituye, simplemente, el instrumento para hacer efectivos todos aquellos actos de los que sea posible derivar el derecho a la devolución de los ingresos tributarios indebidamente realizados⁶⁸⁵. Además, tanto en el caso de que el reconocimiento del derecho a la devolución tenga lugar al margen de cualquier acto de gestión —supuestos de los

⁶⁸² Todo ello sin perjuicio de que, mientras se mantenga la dependencia jerárquica de los Tribunales Económico-Administrativos respecto del Ministro de Economía y Hacienda, sea más conveniente mantener a éste como órgano competente para resolver los procedimientos de nulidad de resoluciones económico-administrativas —que le atribuye el artículo 153 LGT—, ya que el Ministro, pese a haber perdido tras la creación de la AEAT su condición de supremo órgano gestor, mantiene la de órgano superior jerárquico de los Tribunales Económico-Administrativos, por lo que en vía de resolución sí estará en condiciones de unificar los criterios que emanen de sus resoluciones anulatorias.

⁶⁸³ Como obvia califica DELGADO PACHECO, A., *La creación...*, cit., p. 1395, la atribución a la AEAT de la competencia examinada.

⁶⁸⁴ Así, GARCÍA NOVOA, C., *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 293, señala que la AEAT asume la responsabilidad de la aplicación efectiva del sistema tributario, competencia dentro de la cual se debe incluir el reconocimiento y ejecución de devoluciones de ingresos indebidos.

⁶⁸⁵ Así, GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La revisión...*, cit., pp. 309-310, al señalar que «cuantos autores se han ocupado del tema han venido a coincidir en el carácter totalmente anómalo de la inclusión entre los procedimientos especiales de revisión de la devolución de ingresos indebidos»; CALVO ORTEGA, R., en el «Prólogo» a la obra de CLEMENTE CHECA, R., *La revisión...*, cit., p. 15, niega tajantemente el carácter revisor del procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria; también GARCÍA NOVOA, C., *La devolución...*, cit., p. 289.

⁶⁷⁹ Y es que, como escribe BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 239 y ss., la atribución a la Administración de poderes de autotutela no supone, como no lo supone la autotutela jurisdiccional, la exclusión de la necesidad de esgrimir un interés sustancial a la anulación de un acto, sino que únicamente implica que sea el propio sujeto a quien se le reconoce el que haga efectiva su propia tutela, sin auxilio de los Tribunales.

⁶⁸⁰ Cfr. BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., p. 244, que señala expresamente que esta característica es común a la revisión y a la declaración de lesividad.

⁶⁸¹ Subrayando esa nota de inmediación o proximidad, GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso...*, cit., t. I, p. 624, escriben que la revocación de los actos se justifica en una buena medida en «el hecho de que la Administración esté fundamentalmente inmersa en un presente cambiante (el legislativo está vocado al futuro y el judicial al pasado)(...) lo que postula, en principio, en favor de la libre revocabilidad de sus actos con el fin de ajustar éstos a las cambiantes circunstancias».

trámites especiales que deben seguirse cuando los ingresos indebidos deriven de autoliquidaciones, retenciones y repercusiones—, como en las ocasiones en que el ingreso indebido sea reconocido en un acto administrativo que sea manifestación de cualquier procedimiento tributario, cual es el caso de una liquidación definitiva que rectificase una liquidación provisional, serán sin duda los órganos de la AEAT los que mejor puedan apreciar la concurrencia de los presupuestos que legitiman la devolución.

Así, en sintonía con la división entre una fase declarativa y otra ejecutiva dentro del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que plasma en el propio Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, se debe destacar, en primer lugar, que la competencia para declarar el derecho a la devolución se residenciará en el Jefe de la correspondiente Administración o Delegación de la AEAT en la que se haya dictado el acto de gestión del que se derive dicho derecho a la devolución⁶⁸⁶, según se establece en el artículo 6 del Real Decreto 1163/1990 y en el apartado 6 de la Orden ministerial de 22 de marzo de 1991. Las únicas excepciones a la competencia de la AEAT para declarar el derecho a la devolución de ingresos indebidos vendrían constituidas por aquellos supuestos en los que el referido derecho fuera consecuencia de la anulación de liquidaciones tributarias como consecuencia del ejercicio de la potestad revisora de oficio por parte del Ministro de Economía y Hacienda o de una resolución dictada por un órgano económico-administrativo en los términos contenidos en el artículo 44.2, c), del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas⁶⁸⁷.

En segundo lugar, en cuanto a la competencia para ejecutar el derecho a la devolución, el artículo 11 del Real Decreto 1163/1990 y el apartado 7.3 de la Orden ministerial de 22 de marzo de 1991 establecen que tiene la condición de órgano competente para ordenar el pago, cuya realización material correrá a cuenta de la Tesorería del Ministerio de Economía y Hacienda, el Delegado o Administrador de la AEAT⁶⁸⁸, además del Director general del Tesoro y Política

Financiera en su condición de ordenador general de pagos que le reconoce el artículo 75 LGP. Dichos órganos expedirán las correspondientes órdenes de pago a la mencionada Tesorería con base en las propuestas y liquidación de los intereses efectuados por el Jefe de la Unidad o Dependencia de Recaudación de la Administración o Delegación de la AEAT, a nombre del titular del derecho a la devolución.

C) LA COMPETENCIA DE LA AEAT PARA LA RECTIFICACIÓN DE ERRORES MATERIALES DEL ARTÍCULO 156 LGT

El artículo 103 de la Ley 31/1990, en su apartado dos, número 4, párrafo tercero, declara competente a la AEAT para, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 156 LGT, rectificar «en cualquier momento, de oficio o a instancias del interesado, los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación».

Al igual que acontece con el supuesto recién analizado de la devolución de ingresos indebidos, la atribución a la AEAT para rectificar los errores materiales en que hayan podido incurrir los actos administrativos dictados por dicho ente público constituye una obviedad⁶⁸⁹, no sólo porque se trata de una actividad de naturaleza netamente gestora y no propiamente revisora⁶⁹⁰, sino porque, además, si se admite que la rectificación del error material no implica la revocación del acto en términos jurídicos, que sigue manteniendo el mismo contenido subsanando el defecto después de la rectificación⁶⁹¹, es evidente que ello presupone la

se dictan instrucciones sobre procedimiento de devolución de ingresos, módulo de información, que es un instrumento de control de la Tesorería que registra el saldo de la cuenta con cargo a la cual se satisfacen las devoluciones. Esta actualización es objeto de control por las Unidades Económico-Financieras de la AEAT, que ratifican la exactitud de esta información contable.

⁶⁸⁹ Cfr. DELGADO PACHECO, A., *La creación...*, cit., p. 1395.

⁶⁹⁰ En este sentido, SAINZ DE BUJANDA, F. (Dir.), *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. III, cit., p. 305; GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La revisión...*, cit., p. 294; CASADO OLLERO, G./FALCÓN Y TELLA, R./LOZANO SERRANO, C./SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias...*, cit., p. 782, haciendo hincapié en que, pese a estar encuadrada esta potestad entre las de revisión de oficio, ni su fundamento, ni su alcance u objetivo es el de provocar la anulación del acto sobre el que se aplica. La facultad de corrección de errores es ejercitable respecto de actos perfectamente válidos y eficaces, pero cuyo contenido o efectos no son exactamente los procedentes, por mor del error material o aritmético que padece. Cuestión distinta es que en ocasiones la Administración alegue esta potestad de corrección para, a su amparo, producir verdaderas alteraciones o modificaciones del acto en cuestión, sin tener que acreditar los motivos de nulidad o anulabilidad ni tener que sujetarse a los requisitos y procedimientos más solemnes que exige el ordenamiento para declarar estas últimas; finalmente, PACHECO MANCHADO, M., *La revocación...*, cit., p. 117.

⁶⁹¹ Así, GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso...*, t. I, cit., pp. 632-633, quienes indican que la única finalidad de la corrección de errores materiales y aritméticos es eliminar los errores de transcripción o de simple cuenta con el fin de evitar cualquier posible equívoco. Ese carácter estrictamente material y en absoluto jurídico de la rectificación justifica que para llevarla a cabo no requiera sujetarse a solemnidad ni límite temporal alguno.

⁶⁸⁶ Así, como ha visto GARCÍA NOVOA, C., *La devolución...*, cit., pp. 309 y ss., el órgano competente puede ser el Jefe de la Unidad de Gestión, en el caso de que, por ejemplo, el derecho a la devolución se derivara de una liquidación provisional dictada por un órgano de gestión, a partir de los datos contenidos en la autoliquidación, con base en el artículo 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; o bien, por el Jefe de la Unidad de Inspección si el ingreso indebido se manifiesta a partir de los actos de liquidación que se adoptan en el procedimiento de inspección.

⁶⁸⁷ Vide GARCÍA NOVOA, C., *op. ult. cit.*, pp. 338 y ss.

⁶⁸⁸ Como ha notado GARCÍA NOVOA, C., *La devolución...*, cit., p. 445, el mandamiento de pago tiene una notable importancia en relación con la contabilidad de la AEAT, pues la expedición del mismo actualiza el llamado por la regla séptima de la Resolución 1/1992, de 2 de enero, de la Dirección General de la AEAT, por la que

competencia del propio órgano que dictó el acto objeto de rectificación, toda vez que si se tiene competencia para dictar el acto, se ha de tener para rectificar los errores materiales en que se hubiera podido incurrir al dictarle ⁶⁹².

III. LA REVISIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS POR VÍA DE RECURSO TRAS LA CREACIÓN DE LA AEAT

Como resulta de sobra conocido, la revisión de actos administrativos en materia tributaria a través de la interposición de recursos administrativos tiene lugar a través de una doble vía: en primer lugar, el potestativo recurso de reposición, previo al económico-administrativo, regulado de manera muy sumaria en los artículos 160 a 162 LGT, que son desarrollados por el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre; y, en segundo lugar, y con mucha mayor relevancia, la revisión puede ser efectuada mediante la interposición de las reclamaciones económico-administrativas ante los llamados Tribunales Económico-Administrativos —auténtica especialidad de esta esfera de la Administración pública—, sujetándose a las prescripciones contenidas en la Sección Tercera del capítulo VIII LGT (artículos 163 a 171), desarrollados por el texto articulado del Procedimiento Económico-Administrativo (TAPREA), aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, así como por el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA), aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, que ha derogado el anterior Reglamento de 20 de agosto de 1981.

La diversa naturaleza de ambas vías de recurso justifica el análisis separado de la posible incidencia que la creación de la AEAT ha podido suponer en el desarrollo de estos cauces de revisión de actos tributarios en vía administrativa.

A) LA COMPETENCIA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN DE LA AEAT PARA LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE REPOSICIÓN

El mantenimiento de la especialidad tributaria en materia revisora por obra de la disposición adicional quinta, apartado 2, LRJAP y PAC ha supuesto que en el ámbito tributario perviva el recurso de reposición, suprimido para el

resto de la Administración pública tras la entrada en vigor de esa Ley por razones de eficacia administrativa, habida cuenta del bajísimo porcentaje de recursos de este tipo que venían estimándose ⁶⁹³; lo que pone de relieve su escasa utilidad práctica, también en el ámbito tributario, dado su propio carácter de reposición ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado ⁶⁹⁴, a lo que podríamos añadir la brevedad de los plazos para su interposición y, en fin, todo ello agravado por los propios términos del artículo 161 LGT, de los que es posible deducir que la resolución expresa constituye el supuesto excepcional.

Pero con independencia de las fundadas críticas que se pueden formular al mantenimiento del recurso de reposición, parece claro, a nuestros efectos, que debe ser un órgano de la AEAT, pese al silencio del artículo 103 de la Ley 31/1990 al respecto, el competente para su resolución, ya que dada la propia naturaleza del recurso, configurado como *reformatio per contrario imperium*, es consustancial al mismo que el propio órgano de gestión autor del acto haya de resolver el recurso ⁶⁹⁵; competencia que debe mantenerse aún en el supuesto de que se ejercite la habilitación contenida en el artículo 160, *in fine*, LGT, es decir, que se atribuya la competencia a la autoridad superior ⁶⁹⁶ —lo que, por cierto, desnaturaliza por completo este

⁶⁹³ Como destaca SÁNCHEZ MORÓN, M., «Recursos administrativos», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico...*, cit., p. 326, donde se pone de manifiesto que el porcentaje de estimaciones no alcanza el 2 por 100 según los estudios del Ministerio para las Administraciones Públicas relativos a la Administración del Estado, lo que evidencia la futilidad del tiempo y del trabajo destinados a tramitar y resolver estos recursos. Con todo, este autor critica su supresión en el supuesto de actos que pongan fin a la vía administrativa, porque en este caso resulta obligatorio acudir a la vía contenciosa. En muchos casos esto carece de importancia e incluso será beneficioso para el recurrente. Pero en otros, y hay que pensar en la impugnación de actos de pequeña entidad y cuantía, la falta de reposición puede equivaler en la práctica a la imposibilidad de recurrir contra tales actos, pues el coste y la lentitud del proceso judicial desanimarán a muchos afectados.

Son sin duda estas razones las que han llevado al Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, a mantener el recurso de reposición en la esfera local, que se prevé en el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales; lo cual es razonable si se tiene presente la intención de la LRJAP y PAC de mantener las especialidades propias del ámbito tributario en lo relativo a los procedimientos de gestión y revisión.

⁶⁹⁴ Así, GONZÁLEZ PÉREZ, J., «El recurso de reposición previo al económico-administrativo», en *HPE*, núm. 16, 1972, pp. 165-166, que alude incluso a la propia psicología del funcionario, reacio a reconsiderar su propia actuación; recientemente insistiendo en la crítica, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *La reforma de la gestión tributaria*, cit., p. 92.

⁶⁹⁵ Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J., «El recurso de reposición...», cit., pp. 164 y ss.; SAINZ DE BUJANDA, F. (Dir.), *Notas...*, t.I, vol. 3.º, cit., p. 310; PÉREZ MORENO, A./LÓPEZ MENUDO, F., «Recurso de reposición», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t.II, Ley General Tributaria, ed. Edersa, Madrid, 1983, pp. 549-550; CASADO OLLERO, G./FALCÓN Y TELLA, R./LOZANO SERRANO, C./SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias...*, cit., p. 795.

⁶⁹⁶ Pese a que el artículo 3 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, no acoja esta especialidad ateniéndose a la ortodoxia jurídica.

Crítica GONZÁLEZ PÉREZ, J., «El recurso...», cit., p. 169, esta previsión legal «porque si el recurso debe resolverse por un órgano jerárquicamente superior al que dictó el acto que se impugna, entonces ya no estaremos ante un recurso de reposición, sino ante un recurso de alzada o jerárquico»; BENÍTEZ DE LUGO, *El recurso de reposición previo al económico-administrativo*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 25 y ss., explica esta anomalía para poder acoger los recursos contra actos de las oficinas liquidadoras del distrito, que eran resueltos por la Abogacía del Estado, pese a lo cual se consideraban recursos de reposición por el antiguo Reglamento del Impuesto de Derechos Reales; también, PÉREZ MORENO, A./LÓPEZ MENUDO, F., «Recurso...», t.II., en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes...*, cit., p. 550.

⁶⁹² Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. (Dir.), *Notas...*, t. I, vol. 3.º, cit., p. 304; GONZALES SÁNCHEZ, M., «Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria», en *HPE*, núm. 16, 1972, p. 258; CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión...*, cit., pp. 71-72; GONZÁLEZ PÉREZ, J./GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley...*, cit., pp. 1157-1158, con referencia explícita al artículo 105 LRJAP y PAC, redactado en similares términos que el artículo 156 LGT.

recurso al convertirlo en una alzada encubierta –, pues si se entiende que ese superior lo debe ser en la línea jerárquica, el órgano competente al órgano de gestión autor del acto recurrido no puede ser otro que uno integrado en la estructura organizativa de la AEAT.

B) LA POSICIÓN ORGANIZATIVA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS: EL SIGNIFICADO DEL MANTENIMIENTO DE LA SEPARACIÓN ENTRE LAS VÍAS DE GESTIÓN Y DE RESOLUCIÓN DE RECLAMACIONES; EN ESPECIAL, LA COORDINACIÓN ENTRE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN DE LA AEAT Y LOS ÓRGANOS DE RESOLUCIÓN DE RECLAMACIONES

La reforma de la organización jurídica de la Administración tributaria española que ha supuesto la aparición de la AEAT, como organización administrativa responsable de la aplicación del sistema tributario estatal, no ha significado, sin embargo, la ruptura de un principio organizativo básico de dicha Administración, plasmado en términos categóricos en la misma LGT, concretamente en su artículo 90 –pórtico del título III de la Ley codificadora dedicado a la regulación de la gestión tributaria–. Dicho precepto, en efecto, dispone que «Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes». En efecto, el artículo 103 de la Ley 31/1990, en su apartado dos, número 4, párrafo primero, ratifica la mencionada separación, al prescribir que «Los actos dictados por los órganos de la Agencia sobre las que puedan versar las reclamaciones económico-administrativas serán recurribles en esta vía de acuerdo con sus normas reguladoras, previa interposición con carácter potestativo del recurso de reposición».

La opción del legislador por mantener, tras la creación de la AEAT, la separación entre las vías de gestión y de resolución de reclamaciones es continuista de toda una tradición histórica plenamente consolidada en la organización de nuestra Administración tributaria; tradición surgida, como es conocido, a partir de la constitución del Tribunal Gubernativo de la Hacienda el 29 de diciembre de 1892, creado con la intención de agilizar la resolución de la gran cantidad de expedientes acumulados en el Ministerio de Hacienda, y que se erige en el auténtico precedente de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, reguladas originariamente en la Ley Camacho de 31 de diciembre de 1881, por

órganos especializados en esta función y perfectamente separados de los órganos de la Administración activa o gestora⁶⁹⁷.

Pues bien, dicha opción legislativa debe merecer un juicio favorable porque la vía económico-administrativa cumple razonablemente la doble función que todo sistema de recursos administrativos está llamado a servir: por un lado, el autocontrol administrativo en aras de una mejor organización y funcionamiento de la Administración y, de otro, la garantía de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos removiendo las ilegalidades de la actuación administrativa con carácter previo a la eventual tutela judicial. En efecto, la vía económico-administrativa garantiza, en primer término, de modo más efectivo los derechos del administrado-contribuyente que la vía alternativa de interposición del recurso ante el superior jerárquico del órgano que dictó el acto impugnado, al tratarse de órganos administrativos especializados en la resolución de reclamaciones⁶⁹⁸ y encontrar-

⁶⁹⁷ Sobre el origen histórico, en detalle, vide SERRERA CONTRERAS, P. L., *Lo económico-administrativo: historia y ámbito*, Universidad de Sevilla, 1966, pp. 48 y ss., donde se escribe que aquel Tribunal –de vida efímera pues sería suprimido por Real Decreto de 16 de julio de 1895– fue instaurado con un fin eminentemente práctico, cual fue el de facilitar, dándole primacía, a la gestión tributaria, descargando en otro órgano la tarea de resolver las reclamaciones y garantizar de esta manera el sereno estudio de las mismas. Pero ya anteriormente, en el Reglamento de 15 de abril de 1890 –dictado al amparo de la Ley Azcárate de 1889– para las reclamaciones económico-administrativas, pese a resolver los órganos gestores, se establecía un conato de colegialidad que anunciaba lo que serían después los Tribunales Económico-Administrativos; pues, aun cuando las reclamaciones las resolvían órganos unipersonales –el Delegado, los Directores o el Ministro–, el Reglamento citado, en su artículo 78, establecía que «podrán informar los jefes de las oficinas económico-provinciales reunidos en junta cuando a juicio del Delegado el asunto tenga importancia o exista la conveniencia de evitar trámites. En la esfera central también se articularon en aquel texto juntas análogas. Dichas juntas se apartan de los Tribunales que luego surgirían, porque, entre otras características, su constitución era potestativa de la autoridad decisoria y su opinión nunca vinculaba a ésta. Este modelo no fue pacífico al principio, volviéndose tras sucesivos avances y retrocesos al tradicional sistema de resolución por órganos de gestión sin asistencia de ningún tipo de junta, hasta que, por fin, se crean por Real Decreto-ley de 16 de junio de 1924 los actuales Tribunales Económico-Administrativos, a través del procedimiento regulado en el Reglamento de 29 de junio de 1924. La regulación procedimental posterior de la vía económico-administrativa, plasmada en el Real Decreto de 26 de noviembre de 1959, respetaría escrupulosamente la especialidad tributaria, al amparo de lo dispuesto en la disposición adicional tercera de la LPA de 1958.

Asimismo, SAINZ DE BUJANDA, F. (Dir.), *Notas...*, cit., t. I, Vol. 3.º, pp. 315 y ss.; por último, PÉREZ MORENO, A./LÓPEZ MENUDO, F., «Reclamaciones económico-administrativas», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes...*, t. II, cit., pp. 576-578, dando cuenta del respeto del principio organizativo de separación entre gestión y resolución por los vigentes TAPREA y RPREA.

⁶⁹⁸ Dicha naturaleza administrativa, en absoluto jurisdiccional, de los Tribunales Económico-Administrativos resulta plenamente aceptada, así como tampoco se pone en duda la función administrativa –en ningún caso jurisdiccional– que desempeñan los mismos pues, como ha puesto de manifiesto SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, t. I, Vol. 2.º, cit., pp. 734 y ss., para poder calificar una función como jurisdiccional es indispensable la presencia de un Juez o Tribunal –por esencia neutral e independiente–, en la medida en que la determinación del concepto de proceso supone la determinación, a su vez, de los sujetos intervinientes en él; lo que significa que debemos descartar *a radice* la posibilidad de que la Administración financiera desarrolle la función jurisdiccional, que exige la concurrencia de la nota de alteridad, es decir, la separación del órgano decisor respecto de las partes intervinientes en el proceso.

La posibilidad de la realización de una función jurisdiccional por órganos administrativos, en concreto por los Tribunales Económico-Administrativos, fue defendida, sin embargo, por FENECH, M., *Derecho Procesal Tributario*, t. III, ed. Librería Bosch, Barcelona, 1951, pp. 93 y ss.; también MARTÍN QUERALT, J., *La división de funciones...*, cit., pp. 5-6.

se inmunes a cualquier tipo de instrucción jerárquica proveniente de los órganos de gestión, lo que les dota de una cierta independencia funcional que redundará en garantía de una mayor imparcialidad y posibilidad de acierto en sus resoluciones⁶⁹⁹. Todo ello, en definitiva, hace de la fórmula encarnada por los Tribunales Económico-Administrativos una experiencia satisfactoria en términos generales⁷⁰⁰ y por ello trasplantable a otros sectores de la actuación administrativa⁷⁰¹. Sobre todo cuando, desde la segunda perspectiva enunciada, los Tribunales Económico-Administrativos constituyen una forma de autocontrol administrativo⁷⁰² de legalidad extraordinaria-

⁶⁹⁹ Como pone de relieve SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema...*, t. I, vol. 2.º, cit., p. 777.

⁷⁰⁰ Así, SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema...*, t. I, vol. 2.º, cit., p. 777; recientemente CERVERA TORREJÓN, F., «Reclamaciones económico-administrativas (artículos 163 a 165)», en AA. VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria...*, vol. II cit., p. 1811, escribe que en la coyuntura de reforma de la LGT es necesaria la subsistencia de las reclamaciones económico-administrativas como vía especial de resolución de recursos administrativos; cien años después de su creación es preciso encomendar la resolución de dichas reclamaciones a órganos exclusivamente dedicados a dicha función, pues «la experiencia de más de un siglo de las reclamaciones económico-administrativas es desde esta primera visión sin duda positiva».

En este sentido, PIÑAR MAÑAS, J. L., «La pretendida especialidad de los recursos especiales», en *Documentación Administrativa*, núm. 221, 1990, p. 146, escribe que las reclamaciones económico-administrativas «siguen representando una potencial garantía para el particular (...) la vía económico-administrativa es, en sí misma, buena y ha probado con creces sus ventajas», dado el carácter «exclusivamente decisor» de los órganos de resolución; SÁNCHEZ MORÓN, M., «Recursos administrativos», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley...*, cit., pp. 327-328, destaca que una de las carencias más graves del sistema tradicional de recursos administrativos –interpuestos ante el superior jerárquico del autor del acto impugnado– es la ausencia de independencia de criterio de los órganos llamados a resolver ante la Administración en la que orgánicamente se insertan. Esta carencia de independencia es la que, a juicio del autor, junto con otras deficiencias estructurales, provocan la relativa inutilidad social del tradicional sistema de recursos.

⁷⁰¹ Recomendación formulada expresamente por SÁNCHEZ MORÓN, M., «Recursos...», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley...*, cit., pp. 327-328; del mismo autor, *El control de las Administraciones públicas y sus problemas*, ed. Instituto de España-Espasa Calpe, Madrid, 1991, pp. 52 y ss., y páginas 147 y ss., que lamenta que el precedente de las reclamaciones económico-administrativas haya quedado confinado en su singularidad, casi como una rareza dentro del cuadro de controles de la Administración española, con la excepción de los Jurados de Expropiación. Pese a ello, el autor reconoce que la propia eficacia del modelo ha quedado desvirtuada por un complejo sistema de requisitos, excepciones y formalidades, así como por el relativo interés en dotar a los Tribunales Económico-Administrativos de los medios necesarios para el desempeño de sus funciones. Y ello debería ser subsanado porque el modelo de las reclamaciones económico-administrativas es similar al implantado en otros ordenamientos comparados, singularmente los de la órbita anglosajona, resultando un medio de control intraadministrativo eficaz que también facilita a los particulares la defensa de sus derechos e intereses a través de un procedimiento contradictorio sencillo y, en teoría, más ágil y menos formalista que el procedimiento judicial, pero dotado de garantías de objetividad suficiente.

⁷⁰² De auténtico ejercicio de actividad fiscalizadora sobre los órganos de gestión habla ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, ed. Cuadernos Cívitas, Madrid, 1983, p. 12.

Subraya la virtualidad de los recursos administrativos como forma de autocontrol administrativo –forma de autocontrol absolutamente prioritaria dadas las dimensiones de la Administración moderna y la imposibilidad material de que los controles institucionales externos (judiciales y parlamentarios) abarquen la totalidad del objeto teórico de fiscalización–, SÁNCHEZ MORÓN, M., *El control de las Administraciones públicas...* cit., pp. 37 y ss., y pp. 140 y ss.; del mismo autor, «Recursos administrativos», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley...*, op. cit., pp. 323 y ss., destacando la mayor eficacia de ese autocontrol cuando los órganos que resuelven las reclamaciones presentadas por los particulares contra los órganos de la Administración activa o gestora están dotados de una cierta independencia funcional y no se someten a instrucciones jerárquicas.

El autor cita como ejemplos de Derecho comparado los *administrative tribunals* de Gran Bretaña o los *administrative law judges* de Estados Unidos, cuyos miembros aúnan la experiencia técnica que les brinda el cono-

riamente útil para corregir la calidad técnica de la aplicación de las normas tributarias por los órganos de gestión, y que pueden servir, además, como filtro efectivo de los casos litigiosos que llegan a los Tribunales de Justicia; un filtro que, dicho sea de paso, se debería perfeccionar dotándolo de los medios técnicos y materiales adecuados, máxime si se tiene presente que, en la práctica, la saturación de los controles judiciales está en proporción directa con las deficiencias de los controles administrativos internos⁷⁰³.

Y con la creación y puesta en funcionamiento de la AEAT, esta forma de autocontrol presenta aparentemente analogías con el llamado recurso de alzada «impropia»⁷⁰⁴, puesto que este tipo de recurso se interpone, como es sabido, por los particulares contra los actos de los entes institucionales y es resuelto por la Administración matriz al que aquéllos se encuentran adscritos. Dicho recurso –que estaba previsto en el artículo 37.2 LJCA cuando así lo dispusiera una norma, siendo después generalizado por el artículo 76.2 LEEA salvo que una disposición expresa en contrario lo excluyera–, no puede, sin embargo, ser asimilado con las reclamaciones económico-administrativas. Porque en el supuesto de la llamada alzada «impropia», la fiscalización del acto por el responsable del ente matriz –el Ministro del Departamento al que está adscrito el ente institucional– acentúa de tal manera la relación de instrumentalidad que el control sobre el acto impugnado lo es en todos los aspectos posibles, incluyendo no sólo las cuestiones relativas a la legalidad, sino también la propia oportunidad del mismo, lo que determina en última instancia el efecto devolutivo de la competencia que cabe atribuir a dicha alzada «impropia»⁷⁰⁵. Por el contrario, la propia posición institucional de los Tribunales Económico-Administrativos impide cualquier analogía con dicha alzada «impropia», en tanto que tales Tribunales se configuran como órganos especializados que han de motivar sus resoluciones exclusivamente en Derecho, sin entrar en el análisis de la oportunidad del acto y

cimiento de la Administración por su condición de funcionarios especializados con la independencia inherente a su estatuto profesional y a la función que desempeñan. Y ese también es el caso de las reclamaciones económico-administrativas. Por ello, el autor destaca cómo, aun cuando muchos autores censuran la propia existencia de los recursos administrativos, la crítica fue generalizada cuando la Ley reguladora de las Haciendas Locales suprimió en la esfera local las reclamaciones económico-administrativas, puesto que se estaba privando a los contribuyentes de una garantía real y efectiva. Sobre ello, vide, por todos, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas Locales*, ed. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1985.

⁷⁰³ Así, SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema...*, t. I, vol. 2.º, cit., p. 796, destacando que esos órganos administrativos de resolución de reclamaciones pueden desbrozar el camino, haciendo posible que las cuestiones sometidas a los Jueces tengan, en cuanto sea posible, auténtica entrafía jurídica.

Recientemente, desde una perspectiva general, SÁNCHEZ MORÓN, M., *El control de las Administraciones...*, cit., pp. 37-38, y pp. 142 y ss.

⁷⁰⁴ Que SÁNCHEZ MORÓN, M., *Recursos...*, en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley...*, cit., p. 323, califica de forma típica de control de una Administración sobre otra.

⁷⁰⁵ Según se desprende del análisis doctrinal y jurisprudencial de JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J., *Los organismos autónomos...*, cit., pp. 279 y ss.

sometiéndose a un procedimiento que presenta una acusada «jurisdiccionalización»⁷⁰⁶, estando investidos de la ya aludida independencia funcional, resultante de la ausencia de vínculos jerárquicos con respecto a los órganos de gestión en el desarrollo de su función de resolución de reclamaciones

Porque es, en definitiva, esa peculiar y tradicional posición institucional de los Tribunales Económico-Administrativos, ajena a cualquier interferencia directa de los órganos de gestión sobre el desarrollo de sus funciones, la que nos permite afirmar que la relación jurídico-organizativa entre los órganos gestores de la AEAT y los Tribunales Económico-Administrativos es sustancialmente idéntica respecto a la situación establecida cuando los órganos actualmente integrados en la AEAT formaban parte de la estructura unitaria del Ministerio de Economía y Hacienda. Esta conclusión no debe impedir, sin embargo, una reflexión acerca del sentido de la relación que debe unir a los órganos de gestión de la AEAT con los pertenecientes al orden de resolución de reclamaciones⁷⁰⁷, porque la separación entre ambos órdenes de gestión consagrada por el artículo 90 de la LGT no puede equivaler a una completa incomunicación entre los mismos⁷⁰⁸, ya que en última instancia tanto los órganos de gestión como los de resolución de reclamaciones se integran en el mismo complejo organizativo unitario⁷⁰⁹ como partes de la Administración tributaria y persiguen, desde sus respectivas posiciones, idéntico fin —la aplicación efectiva del sistema tributario estatal conforme a las exigencias del principio de legalidad— por lo que resulta conveniente el establecimiento de los pertinentes mecanismos de coordinación en aras de una consecución más plena del referido fin institucional.

Y es que esa deseable y conveniente, por las razones ya apuntadas, independencia funcional de los Tribunales Económico-Administrativos respecto de los Departamentos responsables de la gestión tributaria en el seno de la AEAT no debería ser tan tajante que se traduzca en una falta de coordinación, cuando no en una ignorancia y desconocimiento mutuos⁷¹⁰, que no deberían verse agudizados por la autonomía gestora de la que hoy disfruta la AEAT en su condición de Admi-

nistración descentralizada. Entre las medidas coordinadoras, en punto a que la necesaria independencia de los órganos de resolución de reclamaciones no se convierta en descoordinación, ya se han formulado antes de la creación de la AEAT algunas propuestas, como la presencia ocasional en las reuniones de los Tribunales Económico-Administrativos de un representante de la Administración gestora, que informe —aunque carezca de voto— sobre las dudas que suscite el examen del expediente; o la conveniencia de que todos los Vocales de los Tribunales hubieran desarrollado cierta experiencia práctica sobre la realidad del procedimiento tributario en los terrenos de la gestión, inspección y liquidación de los tributos; y, por último, pero no menos importante, la necesidad de que cuando reiteradamente los fallos de los Tribunales Económico-Administrativos rectifiquen el criterio mantenido por un mismo órgano administrativo, se comunique a éste la existencia de la discrepancia para poner fin a la disparidad entre el criterio de la Administración gestora y el de los Tribunales Económico-Administrativos⁷¹¹.

En torno a estas recomendaciones, se debe destacar que, aun cuando la propia composición de los Tribunales Económico-Administrativos asegura ya en cierto modo la presencia de un personal con un conocimiento básico de las vicisitudes de la función gestora⁷¹², lo que ciertamente no parece garantizado es que en la actual organización de nuestra Administración tributaria exista un órgano capaz de dirimir las reiteradas disparidades de criterios que puedan surgir entre los órganos gestores y los de resolución de reclamaciones; disparidades que, si son constantes o sistemáticas, podrían achacarse a una deficiente organización de los medios jurídicos a través de los cuales la Administración manifiesta su posición interpretativa de las normas tributarias.

En efecto, las sucesivas resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos crean, a través de las figuras jurídicas de los precedentes y las prácticas administrativas⁷¹³, un cuerpo de doctrina que constituye una especie de la

⁷¹¹ Cfr. CODES ANGUITA, J. L. *op. ult., cit.*, pp. 591-592.

⁷¹² En la medida en que los Reales Decretos y Órdenes ministeriales a través de los cuales se nombran a los Vocales que componen tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central como los Tribunales Económico-Administrativos Regionales —en cumplimiento de lo establecido, respectivamente, en los artículos 12.2 y 16.5 RPREA—, ordenan en la relación de puestos de trabajo que dichos Vocales sean seleccionados entre funcionarios de los Cuerpos que después de la entrada en vigor de la Ley 31/1990 se encuentran adscritos a la AEAT, especialmente el Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado. La única excepción vendría constituida por la Secretaría de los Tribunales Económico-Administrativos, ya que ésta ha de ser cubierta por mandato expreso de los artículos 7.4 y 8.4 TAPREA, y 12.5 y 16.5 RPREA, entre funcionarios pertenecientes al Cuerpo de Abogados del Estado. Vide, en general, sobre la composición de los órganos de resolución de reclamaciones, VIZCAÍNO CALDERÓN, M., Los órganos de la justicia administrativa tributaria. (Reflexiones sobre su *status* vigente), en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 1553 y ss.

Hay que poner de manifiesto que idénticas disposiciones se contienen en los artículos 12 y 16 del recientemente aprobado Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones Económico-Administrativas.

⁷¹³ Sobre dichas figuras, vide ZORNOZA PÉREZ, J., *Precedentes y prácticas...*, cit., pp. 253 y ss.

⁷⁰⁶ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, t. II, cit., p. 542, de quienes tomamos el término entrecomillado; estos autores, reconociendo la naturaleza administrativa del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, no dejan de constatar ciertas características del mismo que lo asemejan al modelo de la LJCA, como es, por ejemplo, su estructuración en dos niveles o la posibilidad de celebración de vista pública.

⁷⁰⁷ Por la que se pregunta DELGADO PACHECO, A., *La creación...*, cit., p. 1400.

⁷⁰⁸ Así, FERREIRO LAPATZA, J. J., *La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos*, cit., p. 81.

⁷⁰⁹ De acuerdo con el concepto acuñado por BAENA DEL ALCÁZAR, M., *Los entes funcionalmente descentralizados y su relación con la Administración central*, cit., p. 75.

⁷¹⁰ A la conveniencia del establecimiento de medidas coordinadoras entre la Administración activa y los órganos de resolución de reclamaciones, se refiere CODES ANGUITA, J. L., «Recursos y reclamaciones», en AA. VV., *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 591 y ss.

categoría de interpretación oficial: en concreto, una manifestación de interpretación en función de aplicación normativa, desplegada por medio de la repetición de los actos singulares de aplicación⁷¹⁴ dictados por los órganos de resolución de reclamaciones en los que se expresan determinados criterios o pareceres en la aplicación de las disposiciones tributarias, singularmente a partir de los resoluciones emanadas del Tribunal Económico-Administrativo Central en su calidad de superior jerárquico del resto de los órganos de resolución de reclamaciones.

Unos criterios que en determinados casos pueden verse contradichos –tanto antes como después de la creación de la AEAT– por otras formas de interpretación oficial, como son las interpretaciones contenidas en las contestaciones a las consultas tributarias⁷¹⁵, formuladas ante la Dirección General de Tributos, conforme a lo establecido en el artículo 107 LGT, con el fin de indicar los criterios interpretativos aplicables a una determinada norma tributaria respecto de unos hechos concretos. Dichos criterios, que no podrán vincular a los órganos de resolución de reclamaciones con base en el principio organizativo proclamado en el artículo 90 LGT, tras la creación de la AEAT tampoco tienen por qué vincular, como ya nos consta⁷¹⁶, a los órganos de gestión en el supuesto de que la contestación tenga carácter de mera información, pues la desaparición de cualquier vínculo jerárquico entre la Dirección General de Tributos y aquellos órganos agrava la incertidumbre planteada por el artículo 107.5 LGT –precepto no alterado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT–, consistente en la ausencia de vinculatoriedad –salvo excepciones tasadas– de unas interpretaciones con mero carácter informativo pero emanadas de un órgano que tiene atribuida «la facultad reglamentaria, su iniciativa, propuesta o interpretación»⁷¹⁷.

Como, asimismo, son posibles dichas divergencias interpretativas entre los criterios de los órganos de resolución de reclamaciones y las interpretaciones plasmadas a través de circulares o instrucciones aprobadas, bien por el Presidente o Director general de la AEAT o bien por los Directores de los Departamentos de Gestión, Inspección o Recaudación de la AEAT. Como es sabido, estas interpretaciones son difundidas por vía jerárquica a los órganos de gestión del ente público a los que se impone el sentido y el alcance de una norma tributaria res-

pecto de una constelación de casos, en ejercicio de la potestad de dirección que ostentan dichos órganos rectores en atención a la especial posición institucional que los mismos ocupan dentro de la organización administrativa, y tras la derogación implícita del artículo 18 LGT⁷¹⁸. Las disposiciones interpretativas resultantes del ejercicio de la potestad de dirección de los órganos gestores de la AEAT no vinculan lógicamente a los órganos de resolución de reclamaciones en razón de la separación de los dos órdenes de gestión consagrada en el artículo 90 LGT⁷¹⁹. Con todo, la carencia de unas adecuadas normas organizativas que controlen jurídicamente esta potestad interpretativa dificulta el conocimiento de la posición de la AEAT en punto al sentido y alcance de una determinada norma tributaria, debido, por un lado, a la ausencia de centralización y concentración de dicha facultad en un órgano especializado con autoridad para imponer un criterio uniforme de aplicación para todos los órganos gestores, frente a la actual extensión de la facultad interpretativa a la totalidad de los órganos directivos de la AEAT; y, de otro lado, a causa de la falta de obligatoriedad de publicación en el «Boletín Oficial» correspondiente de las disposiciones interpretativas⁷²⁰.

Esta situación posibilita, en fin, las mencionadas divergencias interpretativas entre los diferentes órganos de la Administración tributaria, las cuales, como vemos, pueden tener lugar ya en el propio ámbito de la gestión de los tributos, debido a la deficiente organización jurídica de las potestades interpretativas de la que aquella adolece, como tuvimos ocasión de poner de relieve en otro lugar de este trabajo. Y tales divergencias, por referinos ahora exclusivamente a las que se pueden producir entre el orden de gestión y el de resolución de reclamaciones que ahora interesa, cuando son reiteradas, por su misma contumacia o carácter sistemático podrían oponerse a los mandatos del principio constitucional de coordinación, proclamado en el artículo 103.1 de la máxima norma; principio que exige, en su vertiente intraadministrativa, dentro del carácter desagregado de las

⁷¹⁴ Sobre las peculiaridades de la interpretación oficial, vide SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, cit., p. 402 y pp. 942 y ss.

⁷¹⁵ Para un análisis jurídico de las consultas tributarias, vide, por todos, ZORNOZA PÉREZ, J., *Interpretación administrativa y consulta tributaria*, cit., pp. 463 y ss.

⁷¹⁶ Vide el capítulo segundo –epígrafe III. B)– de este trabajo.

⁷¹⁷ Incertidumbre ya denunciada por ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa...*, cit., pp. 474 y 484, donde se señalaba que, ante la pérdida de carácter vinculante de las consultas, «cabe esperar que las actuaciones de los órganos de gestión se ajusten a los criterios contenidos en las contestaciones a consultas; pero, eso sí, no existe garantía alguna al respecto».

⁷¹⁸ Precisamente en este último punto –la posición institucional del intérprete– se basa TARELLO, G., *Tratato di Diritto Civile e Commerciale*, cit., pp. 39-42, para marcar la diferencia entre la interpretación actividad, que se manifiesta a través de actos singulares de aplicación, y la interpretación producto, dirigida a una constelación de supuestos de hecho. Sobre las diferencias entre las interpretaciones administrativas emanadas de Circulares o Instrucciones y las provenientes de contestaciones a consultas, vide ZORNOZA PÉREZ, J., *Interpretación administrativa...*, cit., pp. 471-474.

⁷¹⁹ Según era unánimemente aceptado para las Órdenes ministeriales interpretativas del artículo 18 LGT que cumplían una función idéntica a las actuales circulares emanadas de los órganos directivos de la AEAT; así RAMALLO MASSANET, J., *La exención del Impuesto de Sucesiones por el patrimonio familiar mobiliario y agrícola*, cit., pp. 277-278; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario*, cit., p. 238; FALCÓN Y TELLÁ, R., *La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria*, cit., p. 70; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., «Las potestades reglamentaria e interpretativa en la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, p. 85; recientemente, por último, SOLÉ ESTALELLA, J. A., *Circulares e Instrucciones*, cit., p. 134.

⁷²⁰ Nos volvemos a remitir al capítulo segundo –epígrafe III. B)– de este trabajo.

diferentes organizaciones presentes en una misma Administración pública, una mínima unidad de acción o coherencia interna en la acción administrativa en su conjunto ⁷²¹.

Dicho en otros términos, en una organización compleja y desagregada como es la Administración tributaria, es decir, en la que conviven distintas unidades organizativas dotadas de una notable esfera de autonomía en la persecución de sus respectivos fines ⁷²², como se pone de manifiesto con la duplicidad de vínculos jerárquicos ⁷²³ que trae consigo la separación entre gestión y resolución proclamada en el artículo 90 LGT, el establecimiento de las oportunas medidas coordinadoras tanto de carácter orgánico como funcional se presenta como un instrumento jurídico muy conveniente para la obtención de una mínima cohesión o coherencia interna en la consecución de los fines públicos ⁷²⁴. Sobre todo, si nos atenemos al mandato contenido en el artículo 18 LRJAP y PAC, el cual, bajo el significativo título de «Coordinación de las competencias», ordena que «Los órganos administrativos en el ejercicio de sus competencias propias ajustarán su actividad en sus relaciones con otros órganos de la misma o de otras Administraciones a los principios establecidos en el artículo 4.1 de la Ley, y la coordinarán con la que pudiera corresponder legítimamente a éstos, pudiendo recabar para ello la información que precisen» ⁷²⁵.

⁷²¹ Sobre el principio constitucional de coordinación, vide SÁNCHEZ MORÓN, M., *La coordinación administrativa como concepto jurídico*, cit., p. 23.

⁷²² Con razón SÁNCHEZ MORÓN, M., «Presentación al número monográfico de Documentación Administrativa dedicado al principio constitucional de coordinación», en *Documentación Administrativa*, núms. 230/231, 1992, p. 5, señala que el principio de coordinación es característico —aunque no exclusivo— de un modelo poliárquico de Administración, en el que los intereses públicos que gestiona el aparato administrativo son numerosos y heterogéneos y el poder de decisión está repartido horizontal y verticalmente entre muchos órganos y Entidades, que gozan de una cierta esfera de autonomía, mayor o menor, respecto de los demás; incidiendo en la misma idea, ORTEGA, L., *Órganos de las Administraciones públicas*, en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M (Dir.), en *La nueva Ley...*, cit., pp. 79 y ss.

⁷²³ En efecto, como ha señalado BEATO ESPEJO, M., *Criterios jurisprudenciales...*, cit., pp. 271-272, las organizaciones pueden ser de dos tipos, según la naturaleza de las relaciones existentes entre sus diversos órganos: organizaciones simples (en las que únicamente se dan relaciones jerárquicas) y organizaciones complejas (en las que junto a la relación jerárquica aparecen relaciones de apoyo y/o funcionales). Pues bien, cuando se insertan relaciones funcionales en la organización tiene lugar un desdoblamiento de la línea autoridad-responsabilidad; produciéndose entonces relaciones de dependencia doble o plural, y el principio de unidad de mando quiebra en estas organizaciones, dado que se produce una concurrencia de vínculos jerárquicos dentro de la organización. Es en este tipo de organizaciones complejas donde la coordinación es más necesaria; en este sentido, igualmente NIETO, A., *La jerarquía*, cit., p. 47.

⁷²⁴ Pues, en el fondo, como ha escrito SÁNCHEZ MORÓN, M., *La coordinación administrativa*, cit., p. 16, las medidas coordinadoras tratan de salir al paso de las disfunciones administrativas, que la falta de un adecuado sistema de relaciones intraadministrativas produce, asegurando la cohesión de todo el aparato público.

⁷²⁵ Porque, como ha destacado COSCULLUELA MONTANER, L., «Los órganos administrativos: particular referencia a los órganos colegiados», en AA. VV., *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico...*, cit., p. 113, este precepto exige la toma de medidas, orgánicas y funcionales, que posibiliten un cierto grado de colaboración positiva entre los órganos a coordinar.

Pues bien, una vez constatado que la propia configuración compleja de la Administración tributaria la convierte en una organización especialmente necesitada de coordinación, debemos destacar que, por lo que respecta al ámbito que ahora reclama nuestra atención, existen en nuestro ordenamiento jurídico tributario ciertas disposiciones que apuntan a la necesidad de satisfacer el resultado coordinado entre los ámbitos de gestión y de resolución de reclamaciones. Pero dichas medidas coordinadoras se muestran, como inmediatamente veremos, como unos remedios parciales e insuficientes para alcanzar el fin apetecido. En efecto, el artículo 98.3 RPEA —sistemáticamente situado en el capítulo III del título III, al regular la terminación del procedimiento, y bajo el título muy significativo de «Disconformidad sistemática con actos de gestión»— dispone que «A fin de que en ningún caso se rompa la unidad de criterio en la dirección de los asuntos económico-administrativos, en el momento de que (*sic*) la reiteración del fallo del Tribunal Central acredite la existencia de disconformidad sistemática con los actos dictados por las oficinas gestoras el Presidente de dicho Tribunal vendrá obligado a someter el caso al Ministro de Economía y Hacienda para que, con audiencia del centro directivo correspondiente, decida sobre la procedencia de que se impartan instrucciones a aquellas oficinas» ⁷²⁶.

Así, el titular de la potestad reglamentaria, consciente de la disfuncionalidad que puede ocasionar en el funcionamiento de la Administración tributaria una divergencia sistemática entre los respectivos criterios administrativos de los órdenes de gestión y resolución, recurría para solucionar el problema al establecimiento de un deber, que incumbe al Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, consistente en que éste, una vez que se haya apercibido de la disconformidad entre las interpretaciones administrativas, someta la cuestión al Ministro de Economía y Hacienda y este último ejercite la facultad que le atribuye el artículo 18 LGT, dictando una disposición interpretativa de carácter general que unifique el criterio.

Pues bien, si este mecanismo no podía resultar excesivamente útil con anterioridad a la creación de la AEAT, porque, aun cuando el Ministro de Economía y Hacienda ciertamente reunía la doble condición de máxima autoridad tanto de los órganos gestores como de resolución de reclamaciones, es lo cierto que ya entonces se tenía establecido que las Órdenes ministeriales interpretativas no vinculaban a los órganos de resolución en virtud del mandato de separación establecido en el artículo 90 LGT ⁷²⁷, de rango superior al entonces vigente artícu-

⁷²⁶ Hay que anotar que el artículo 102.3 del derogado Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, de 20 de agosto de 1981, tenía una redacción prácticamente idéntica a la del vigente artículo 98.3.

⁷²⁷ Cfr., en este sentido, por todos, RAMALLO MASSANET, J., *La exención...*, cit., pp. 277-278.

lo 102.3 RPEA –hoy artículo 98.3–, tanto menos efectiva puede resultar la medida arbitrada ante una organización jurídica de la Administración tributaria en la que la AEAT ha asumido las facultades interpretativas emanadas por medio de circular, y en la que resulta jurídicamente inviable que ningún órgano directivo de la AEAT pueda imponer sus interpretaciones a unos Tribunales Económico-Administrativos integrados en el seno del ente matriz del que la AEAT depende instrumentalmente.

Como tampoco resulta muy eficaz el remedio establecido en los artículos 38 TAPEA y 126.1 RPEA, que regulan el llamado recurso de alzada extraordinario para unificación de criterio. Los mencionados preceptos establecen, en efecto, que las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán, sin embargo, ser impugnadas por los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la AEAT⁷²⁸, y también por el Director general de la Seguridad Social, cuando alguno de ellos estime gravemente dañosa y errónea alguna resolución de dichos Tribunales provinciales. La resolución de este recurso de alzada especial respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución que se recurra y unificará el criterio.

Este recurso constituye una reminiscencia histórica del tradicional sistema de autorrecursos según el cual la Administración debía recurrir contra sus propios actos para conseguir su anulación⁷²⁹, siendo sus efectos absolutamente peculiares, al respetar la situación jurídica particular derivada de la resolución que se recurre, porque lo que se pretende con la impugnación es conseguir la coordinación de los criterios interpretativos entre los órdenes de gestión y de resolución de reclamaciones mediante la creación de un cuerpo unificado de doctrina admi-

⁷²⁸ Antes del 1 de junio de 1996 –momento en el que entró en vigor el RPEA– no cabía ninguna duda de que la alusión genérica que el artículo 136 del antiguo Reglamento de 20 de agosto de 1981 efectuaba a los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda incluía a los Directores de Departamento de la AEAT.

⁷²⁹ Régimen que, como ha estudiado BOCANEGRA SIERRA, R., *La revisión...*, cit., pp. 64-65 y pp. 119-120, tiene su origen más remoto en la incipiente vía gubernativa previa que en el ámbito del Ministerio de Hacienda estableció la Real Orden de 30 de marzo de 1867, como instrumento formal al servicio del principio de jerarquía para poder proceder a la revocación de oficio de sus propios actos; este sistema se conservó fielmente con el establecimiento del procedimiento económico-administrativo por la Ley Camacho de 1881, que fue el inicio de la plena implantación, al margen del resto de la Administración, de la separación entre gestión y resolución de reclamaciones.

También se han señalado paralelismos entre este recurso y el establecido en el artículo 101 LJCA, que prevé la posible impugnación por la Abogacía del Estado de las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las antiguas Audiencias Territoriales, a través del recurso extraordinario en interés de ley, en el caso de que esas sentencias no fueren susceptibles de apelación ordinaria. Entre uno y otro recurso existe la diferencia esencial de que el que nos ocupa es de índole estrictamente administrativa, en tanto que el regulado en el artículo 101 LJCA es procesal y da origen a un litigio ante la autoridad judicial. Pero su fundamento es muy similar: obtener la uniformidad de criterios, en el caso que analizamos, o una «doctrina legal», en el supuesto del recurso extraordinario de carácter contencioso. (Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. (Dir.), *Notas...*, t.I, vol. 3.º, p. 358.)

nistrativa en la aplicación de las normas tributarias. A tal fin, se hace uso de la previsión establecida en el artículo 166, d), LGT, precepto que otorga una legitimación, ciertamente singular y exclusiva del ámbito tributario, a los órganos directivos responsables de la gestión tributaria y a quienes corresponda la interpretación administrativa de las normas aplicables⁷³⁰; los cuales, por razón de su posición especial, no respecto del objeto del proceso⁷³¹, sino en la estructura organizativa de la Administración tributaria, se les considera como sujetos facultados para imponer un determinado criterio interpretativo acerca de una norma cuyo sentido específico resulte especialmente controvertido. Dicha legitimación⁷³² es una expresión de la función coordinadora, más concretamente, del interés público dimanante de la propia organización administrativa en eliminar cuerpos de doctrina contradictorios en los dos órdenes gestores, unificando los diversos criterios en el sentido que el órgano directivo reclamante ante el Tribunal Económico-Administrativo Central estima más acorde con el principio de legalidad⁷³³.

⁷³⁰ Singularmente el Director general de Tributos, puesto que, como escribe SOLÉ ESTALELLA, J., *Circulares...*, cit., p. 134, aun cuando los artículos 166, d), LGT y 136 RPEA se refieren aparentemente sólo a los Directores generales de alguno de los Departamentos con competencias activas en que se ha organizado la Administración de la Hacienda Pública, han sido constantemente interpretados en el sentido de que confieren legitimación para recurrir, también, al Director general de Tributos; lo que tiene toda su lógica, podemos añadir nosotros, si de lo que se trata es de encauzar en un sentido determinado la interpretación oficial de las normas tributarias.

⁷³¹ Porque los sujetos legitimados a los que refiere el artículo 166, c) y d), LGT no ostentan la titularidad de ningún derecho subjetivo reaccional asentado en una relación jurídico-tributaria, ni son portadores de ningún interés legítimo en el sentido de remoción de un perjuicio ocasionado en la situación jurídica del reclamante, que legitiman con carácter general a un sujeto para interponer una reclamación económico-administrativa, como destacan PÉREZ MORENO, A./LÓPEZ MENUÑO, F., «Reclamaciones...», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias...*, cit., t. II, pp. 609-610; en el mismo sentido, GARCÍA NOVOA, C., «Reclamaciones económico-administrativas (artículos 166, 167 y 168)», en AA. VV., *Comentarios a la Ley General...*, cit., vol. II, pp. 1823-1824.

⁷³² A la que PÉREZ MORENO, A./LÓPEZ MENUÑO, F., «Reclamaciones...», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes...*, cit., t. II, pp. 609-610, denominan «formal» o «artificial».

Una legitimación que, por lo demás, no suscita las fundadas críticas que la legitimación a estos mismos órganos administrativos ha producido en el caso del recurso de alzada ordinario, ya que se puede llegar a la anulación de un acto declarativo de derechos obviando los mecanismos garantizadores propios de la revisión de oficio. En este sentido, PÉREZ MORENO, A./LÓPEZ MENUÑO, F., *op. cit.*, pp. 613-614; GARCÍA NOVOA, C., «Reclamaciones...», en AA. VV., *Comentarios a la Ley...*, cit., vol. II, pp. 1835-1837; CASADO OLLERO, G./FALCÓN Y TELLÁ, R./LOZANO SERRANO, C./SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones...*, cit., p. 862, que hablan de la escasa justificación material del precepto comentado, pese a su rancia tradición en el ámbito económico-administrativo; por último, GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso...*, cit., t. II, p. 636, señalan que estamos ante «auténticos procedimientos de revisión de oficio de actos administrativos».

⁷³³ Pues también pueden tomarse en cuenta otros criterios diferentes al perjuicio individual, tales como el interés público que justifica el que se legitime también a los Directores generales y al Interventor general de la Administración del Estado, en el contexto, como dice GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Los recursos administrativos y económico-administrativos*, cit., p. 328, de «una labor de auxilio y colaboración para el mejor ejercicio de una función estatal». Porque se trata de un interés enraizado en la propia organización administrativa, como señalan PÉREZ MORENO, A./LÓPEZ MENUÑO, F., «Reclamaciones...», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes...*, t. II, cit., pp. 609-610, quienes subrayan el dato harto significativo de que el Interventor general de la Administración del Estado carezca de legitimación para interponer el recurso de alzada para unificación de criterio, pues en este caso, más que una finalidad fiscalizadora, es un fin de coordinación en los criterios de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales (entre sí y con los órganos gestores de los tributos), el que la norma parece

Pero, al igual que acontecía con el mecanismo coordinador ideado en el artículo 98.3 RPREA, la virtualidad práctica del recurso extraordinario para la unificación de criterio resulta bastante limitada. En efecto, únicamente si el Tribunal Económico-Administrativo Central estima el recurso interpuesto por el órgano directivo de gestión, se producirá la unificación de criterios perseguida; mientras que, por el contrario, en el supuesto de que el primero considere atinado el criterio emanado del órgano económico-administrativo regional, es incierto si dicho criterio puede imponerse también a los órganos de gestión, pese a disponer el artículo 38 TAPREA que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional «unificará el criterio». Pues, en verdad, si el repetido artículo 38 se interpretara en el sentido de que la unificación de criterios alcanza también al orden de gestión, ello no parecería muy respetuoso con el principio organizatorio de separación enunciado en el artículo 90 LGT; máxime si, haciendo salvedad de la referida separación, tenemos presente que, si bien es cierto que el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central tiene categoría orgánica de Director general –de acuerdo con el artículo 6 del Real Decreto 1884/1996, de 2 de agosto, de estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda–, los órganos gestores de la AEAT están inmunes a cualquier tipo de poder jerárquico proveniente de la Administración matriz. Al margen de que, por fin, si la disconformidad sistemática de criterios interpretativos entre los órganos de gestión y los de resolución de reclamaciones tiene su origen en una doctrina emanada del propio Tribunal Económico-Administrativo Central, la propia configuración jurídica del recurso de alzada para unificación de criterio, que considera lógicamente sólo impugnables las resoluciones de órganos de resolución regionales, lo hace absolutamente inoperante para satisfacer la función coordinadora que inspira los preceptos analizados.

Y es que, probablemente, la causa de la insuficiencia de los mecanismos analizados para solucionar el problema que puede plantear la disconformidad sistemática de las interpretaciones oficiales sostenidas por los dos órdenes de gestión en que se organiza nuestra Administración tributaria, haya que encontrarla en la ausencia de un órgano especializado en la función de control y centralización de las facultades interpretativas; un órgano que, aun respetando la independencia funcional de los Tribunales Económico-Administrativos, que por las razo-

perseguir en este caso. De un mayor perfeccionamiento en el ejercicio de la función tributaria a través de la unificación de doctrinas habla SÁNCHEZ GONZÁLEZ, A., *Procedimiento económico-administrativo*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pp. 132-133. Asimismo, GARCÍA NOVOA, C., «Reclamaciones...», en AA. VV., *Comentarios...*, vol. II, cit., pp. 1825 y 1837; también CASADO OLLERO, G./FALCÓN Y TELLA, R./LOZANO SERRANO, C./SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones...*, cit., p. 891, escriben que «muy significativamente», el recurso de alzada para unificación de criterio sólo es accesible a los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda.

nes que ya nos constan es aconsejable mantener, pueda ejercer, sin embargo, una función coordinadora al objeto de que la deseable separación entre gestión y resolución no devenga en incomunicación absoluta⁷³⁴.

Pero conviene tener presente que para la consecución de una actuación administrativa coordinada, entendiendo por coordinación en este momento la obtención de un determinado resultado⁷³⁵, es preciso el establecimiento de ciertas técnicas orgánicas y funcionales⁷³⁶ de las que en estos momentos quizá está ayuna nuestra Administración tributaria: a saber, la creación de un órgano *ad hoc* especializado en la coordinación y control de los procesos interpretativos que despliegan los diversos órganos integrados en la Administración tributaria y, de otro lado, la atribución a dicho órgano de la potestad coordinadora, la cual, teniendo en cuenta que los sujetos a coordinar gozan de una cierta esfera de autonomía, debe tener el suficiente alcance como para poder influir o condicionar, si es necesario, el contenido de las decisiones de estos últimos órganos. Para ello, el órgano coordinador de modo forzoso ha de estar provisto de cierta facultad de dirección⁷³⁷, que ha de venir necesariamente amparada en la pertinente atribución competencial, en la medida en que la coordinación como resultado sólo es posible si existe una potestad atribuida a un ente u órgano público –el coordinador– para asegurar la acción coherente de otros –los coordinados– o de estos otros con aquél, pues, en definitiva, la coordinación, como tal, implica un límite efectivo al ejercicio de las competencias de los coordinados, como consecuencia

⁷³⁴ Con lo que se vuelve a poner de manifiesto la magnitud de la importancia de un adecuado reparto interno de las tareas entre los distintos órganos, es decir, de las relaciones organizativas en el seno de cada Administración pública, con el fin de salir al paso de las disfunciones que la falta de un adecuado sistema de relaciones intraadministrativas produce. Sobre ello, ORTEGA ÁLVAREZ, L., «La organización administrativa», en PAREJO ALFONSO, L./ORTEGA ÁLVAREZ, L./JIMÉNEZ-BLANCO, A., *Manual de Derecho Administrativo*, cit., p. 189; sobre las consecuencias que de ello se derivan para el principio de coordinación, vide SÁNCHEZ MORÓN, M., *La coordinación...*, cit., p. 12.

⁷³⁵ Pues nos enfrentamos a un concepto jurídico polisémico, ya que, como ha visto SÁNCHEZ MORÓN, M., *La coordinación...*, cit., p. 11, existen al menos cuatro acepciones posibles de coordinación: a saber, resultado de la acción administrativa, método de actuación inherente a las Administraciones públicas, principio general del Derecho y, por fin, un tipo de potestad o competencia.

⁷³⁶ Vide, en general sobre las técnicas de coordinación de la acción administrativa, SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, cit., pp. 947-948; también ORTEGA ÁLVAREZ, L., «Órganos...», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley...*, cit., pp. 79 y ss, donde, además, se dice que corresponde a cada legislador sectorial aplicar las técnicas concretas que sean más eficaces en cada caso para obtener el resultado finalista de la coordinación, ya que en la LRJAP y PAC sólo es posible hallar un amparo principal en su artículos 4.1 y 18 para la acometida de esta función.

⁷³⁷ Por relación de dirección se entiende aquí una fórmula de supremacía-subordinación entre órganos más flexible que la jerarquía, pues se funda esencialmente en la adopción por el superior de directrices, programas o instrucciones generales vinculantes, a completar o desarrollar por el subordinado (cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, cit., pp. 944 y ss.).

Con todo, dejemos constancia de la falta de unanimidad en la doctrina en punto a señalar el sentido y alcance concretos de la función coordinadora respecto de otros conceptos relacionales afines al de coordinación, como el de jerarquía, control, cooperación, etc. Para una panorámica de la cuestión, vide SÁNCHEZ MORÓN, M., *La coordinación...*, cit., pp. 11 y ss., y p. 22.

de la posición de superioridad en que se encuentra el que coordina respecto del coordinado⁷³⁸. En el bien entendido de que la potestad que nos ocupa sólo se podrá hacer valer, como es lógico, dentro de las limitaciones de la función coordinadora que justifica la propia existencia del órgano coordinador⁷³⁹.

Planteadas en este contexto las necesidades de la organización, es conveniente una vez más acudir al modelo vigente en el sistema norteamericano, en el que es también, como ya nos consta, una organización descentralizada (*Internal Revenue Service*) la competente para desarrollar las funciones de gestión tributaria, aunque tal organización sea dependiente en ciertos aspectos del Departamento del Tesoro (*Treasury Department*), cuyo Secretario ostenta la máxima responsabilidad en la aplicación de las leyes tributarias federales.

Efectivamente, como vimos en otro lugar de este trabajo —capítulo segundo, epígrafe II. B)—, en la Administración tributaria norteamericana existe un órgano, adscrito al Departamento del Tesoro, la *Office of Chief Counsel*, cuya función es conseguir una aplicación uniforme de las leyes tributarias y que no se produzcan, por tanto, posiciones contradictorias entre las diversas oficinas gestoras del *Internal Revenue Service*. Para ello, dicho órgano, en su condición de máximo órgano consultivo en materias legales e interpretativas del Secretario del Tesoro y del *Comissioner* del *Internal Revenue Service*, centraliza y controla las interpretaciones administrativas emitidas por la agencia a la que se encomienda la aplicación de las leyes tributarias federales⁷⁴⁰.

Así, dicho órgano ejerce su función de control sobre las potestades interpretativas del *Internal Revenue Service*, en primer término, elaborando las *Interpretative Regulations*, finalmente aprobadas por el Secretario del Tesoro, que contienen los criterios interpretativos sostenidos por el Departamento del Tesoro, y a las que se atribuye carácter vinculante para los órganos de gestión del

Internal Revenue Service. Asimismo, en segundo lugar, la *Office of Chief Counsel* decide sobre la publicación de las disposiciones interpretativas (*Internal Revenue Rulings*) de la agencia, con lo que se condiciona el contenido de las contestaciones evacuadas por los órganos de gestión respecto de las consultas formuladas por los contribuyentes sobre casos particularizados (*Private Letter Rulings*), habida cuenta del carácter vinculante que las *Internal Revenue Rulings* tienen sobre cualquier inspector (*Revenue Agent*). Además, en tercer lugar, y por lo que ahora más interesa, desde la reforma organizativa de la Administración tributaria federal de 1982, se transfirió a la *Office of Chief Counsel* la *Appeals Function*, es decir, la solución de las controversias entre los órganos de inspección y los contribuyentes ante la correspondiente oficina de apelaciones (*Appeals Organization*), lo que trajo consigo, junto a la mayor objetividad que a partir de este momento se obtendría en los supuestos de apelación, la consecución más sencilla de unos criterios uniformes para toda la organización⁷⁴¹.

En definitiva, si la consecución de una mayor coordinación entre las funciones de gestión y de resolución de reclamaciones pasa en buena medida, a nuestro modesto entender, por una organización jurídica más adecuada de las facultades interpretativas de nuestra Administración tributaria⁷⁴², quizá sería conveniente el establecimiento de un órgano especializado en la función interpretativa, al estilo de la mencionada *Office of Chief Counsel*. Un órgano que bien podría ser la actual Dirección General de Tributos, si la misma contara con los medios jurídicos suficientes para ejercer una función coordinadora; lo que no tendría, en ningún caso, por qué significar el desapoderamiento de las facultades interpretativas de los órganos de gestión de la AEAT, sino simplemente la organización y el control jurídico de las mismas⁷⁴³, incluyendo dentro del ámbito objetivo sobre el que dicho órgano de coordinación ejerciera su función la doctrina emanada de los órganos de resolución de reclamaciones.

⁷³⁸ Así, ÁLVAREZ RICO, M., *Principios constitucionales de organización de la Administración pública*, cit., p. 77; SÁNCHEZ MORÓN, M., *La coordinación...*, cit., pp. 21-25, que reconoce en esta potestad un cierto elemento decisorio, unilateral, que sitúa al coordinador en posición de supremacía; ya que, como señala PARADA VÁZQUEZ, R., *Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 109, «la coordinación se mueve en un horizonte de obligatoriedad que necesita algún tipo de coerción para imponerse»; ORTEGA ÁLVAREZ, L., «La coordinación de la Administración del Estado», en *Documentación Administrativa*, núms. 230/231, 1992, p. 37, escribe que «la coordinación como atribución, como potestad, sólo es posible ejercerla mediante los instrumentos derivados de una posición de supremacía institucional respecto del ámbito de actuación a coordinar»; en el mismo sentido, COSCULLUELA MONTANER, L., «Los órganos administrativos: particular referencia a los órganos colegiados», en AA. VV., *Comentario sistemático...*, cit., p. 113.

⁷³⁹ Pues, en cualquier caso, como dice SÁNCHEZ MORÓN, M., *La coordinación...*, cit., p. 23, la coordinación, a diferencia de la jerarquía, no es incompatible con la autonomía, sino un simple límite al ejercicio de ésta.

⁷⁴⁰ Para una relación de las funciones de la *Office of Chief Counsel*, vide QUIGGLE, J. W./REDMAN, L., *Procedure before the Internal Revenue Service*, cit., pp. 5-6; MARVIN, J. G./RUBIN, R. B./MORGAN, P. T., *Tax Procedure and Tax Fraud. Cases and Materials*, cit., pp. 6 y ss.

⁷⁴¹ Sobre todo ello, vide QUIGGLE, J. W./REDMAN, L., *Procedure before...*, cit., pp. 2 y ss., y pp. 40 y ss.; GARBIS, M. J./RUBIN, R. B./MORGAN, P. T., *Tax Procedure...*, cit., pp. 2-3, y pp. 66 y ss.

También puede consultarse, entre nosotros, sobre las vicisitudes del procedimiento de recurso ante la Administración tributaria norteamericana, en concreto ante la *Appeals Office* —único nivel de apelación que existe en dicha Administración y última etapa del procedimiento de gestión antes de la vía judicial ante el *Tax Court of the United States*—, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F./MAZORRA MANRIQUE, S., «La gestión tributaria en el ordenamiento tributario norteamericano», en *REDF*, núm. 63, 1989, pp. 340 y ss.

⁷⁴² En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J., «Las consultas a la Administración en la LGT», en AA. VV., *Comentarios a la Ley General tributaria...*, vol. II, cit., p. 1410, señalaba la necesidad de abordar derechamente el problema de la organización jurídica de las potestades interpretativas que la ley atribuye a la Administración para la aplicación de los tributos.

⁷⁴³ La extensión ilimitada e incondicionada a todos los órganos gestores de la Administración tributaria de la potestad interpretativa ya fue denunciada por ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa...*, cit., pp. 496-497.

Porque, como ya pusimos de manifiesto en otro lugar de este trabajo, la existencia de ese órgano coordinador no impediría que la competencia para contestar las consultas tributarias se residenciara en los órganos gestores de la AEAT, por las razones que ya nos son conocidas ⁷⁴⁴; como tampoco impediría, por otro lado, que en el Presidente de la AEAT se concentrara la facultad para emitir circulares interpretativas en el seno de esta organización, poniendo fin, de este modo, a la extensión ilimitada e incondicionada de la potestad interpretativa a todos los órganos directivos de la AEAT. Ahora bien, ese órgano coordinador —que bien podría ser, repetimos, la Dirección General de Tributos si se le apoderara de las facultades precisas—, señalaría el marco general dentro del cual se han de mover los órganos gestores. A tal fin, se configuraría como máximo órgano asesor del Presidente de la AEAT en materias legales e interpretativas, de modo que se elaboraran en ese órgano las circulares que luego aprobase el Presidente; y, asimismo, podría, como también hace la *Office of Chief Counsel* que tomamos como referencia, condicionar el sentido de las contestaciones a las consultas vinculantes evacuadas por los órganos gestores de la AEAT, a través de la decisión de publicar aquellas que puedan servir de pauta para la elaboración de una circular interpretativa vinculante para cualquier órgano de gestión. Todo ello, en definitiva, estaría al servicio de una aplicación más uniforme y coordinada de las leyes tributarias.

Por fin, por lo que se refiere a los órganos de resolución de reclamaciones, creemos que una reforma consistente en hacer depender los actuales Tribunales Económico-Administrativos de ese nuevo órgano coordinador, sometiéndoles a las circulares interpretativas allí elaboradas y aprobadas por el Presidente de la AEAT, no significaría un obstáculo demasiado grave a la independencia funcional de los mismos. Antes bien, el hecho de que esos criterios pudieran ejercer cierta función de dirección sobre el contenido de los actos de unos órganos de resolución, que continuarían especializados en su función y ajenos, por tanto, a la gestión, redundaría en la coordinación de la función tributaria, pues tales criterios habrían sido elaborados por el mismo órgano coordinador que condiciona en la manera que hemos examinado los actos de gestión.

Y ello no supondría un ataque frontal a la relativa independencia de los Tribunales Económico-Administrativos proclamada en el artículo 90 LGT, sino una mera limitación de la misma, porque, en primer lugar, aun cuando es cierto que ese órgano de coordinación ejercería cierta relación de dirección por medio

⁷⁴⁴ Sobre la conveniencia de que sean los órganos gestores los competentes para contestar consultas tributarias y que, además, tengan carácter vinculante, vide ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa...*, cit., en especial, pp. 470 y ss.

de la elaboración de esos criterios interpretativos, no lo es menos que las circulares interpretativas habrían sido elaboradas por un órgano que no ejercería funciones de liquidación o recaudación en el sentido al que se refiere el citado precepto. Asimismo, en segundo lugar, la propia naturaleza jurídica de esas circulares, pensadas para una constelación de casos típicos, permitiría un relativo margen de maniobra a los órganos de resolución, al limitarse aquéllas a determinar un marco dentro del cual son posibles más de una decisión, es decir, varias interpretaciones posibles; no siendo posible, en ningún caso, que la interferencia de un órgano de gestión sobre otro de resolución predeterminara en un sentido concreto y unívoco, por medio de una orden jerárquica, el acto que habría de dictar el último al imponerle la única interpretación válida ⁷⁴⁵.



⁷⁴⁵ Nos valemus para este segundo argumento de la diferencia gradual que, de acuerdo con ZORNOZA PÉREZ, J. J., *Interpretación administrativa...*, cit., p. 482, existe, desde el punto de vista del proceso de concreción normativa, entre las interpretaciones administrativas que se manifiestan a través de la forma jurídica de circular y las que tienen lugar por medio de contestaciones a consultas tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV.: *Informe sobre el fraude en España* (Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude), ed. Instituto de Estudios Fiscales, julio 1994.
- *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, (Grupo de Estudio constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera y formado por C. Monasterio Escudero, J.V. Sevilla Segura, F. Pérez García, y J. Solé Vilanova), ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.
- ADER, J.: «Asistencia e información al contribuyente», en AA. VV.: *Organización, funciones y facultades de una Administración tributaria moderna*, ed. Confederación Interamericana de Administradores Tributarios-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.
- AGENCIA TRIBUTARIA: *Balance del primer año de gestión: 1992*, ed. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 1993.
- *Proyecto de distribución del complemento de productividad*, ed. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, enero de 1993.
- *Balance de gestión. Año 1993*, ed. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 1994.
- *Balance de gestión. Año 1994*, ed. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 1995.
- AGUALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los Planes de Inspección*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- ALBIÑANA CILVETI, C.: «Proceso de lesividad», en AA. VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. II, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La Constitución española y los Presupuestos del Estado», en *Revista Internacional de Ciencias Administrativas*, núm. 1, 1980.
- ALBERTI ROVIRA, E.: «Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas», en *REDC*, núm. 14, 1985.
- ALBERTI ROVIRA, E.: «La coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas», en *Documentación Administrativa*, núms. 230-231, 1992.
- «Relaciones entre las Administraciones públicas», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Tecnos, Madrid, 1993.
- ALLER RODRÍGUEZ, C.: *Comentarios al Reglamento General de Recaudación*, ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1972.
- ALONSO GARCÍA, E.: *La interpretación de la Constitución*, ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984.
- ÁLVAREZ ARZA, M.: «Breve referencia al plan de lucha contra el fraude en la Agencia», en *Cuadernos de Actualidad, HPE*, núm. 6, 1994.
- ÁLVAREZ CORBACHO, X.: *Aspectos económicos y fiscales de la Administración única*, en *HPE*, núm. 132, 1995.
- ÁLVAREZ RICO, M.: *Principios constitucionales de organización de las Administraciones públicas*, ed. Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1986.
- AMORTH, A.: «La nozione di gerarchia», en *Documentación Administrativa*, núm. 229, 1992.
- ARIAS VELASCO, J.: «La Agencia Tributaria: un barco a la deriva», en *Quincena Fiscal*, núm. 24, 1996.
- ARLT, K.: «Die Steuerverwaltung-gestern-heute-morgen Bewährung des gesetzlichen Auftrags im Wandel der Zeit», en *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1973/1974.
- ARNDT, H. W.: *Praktikabilität und Effizienz. Zur Problematik gesetzesvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der «effektuiierung» subjektiver Rechte*, Peter Deubner, Köln, 1983.
- *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, Vahlen, München, 1988.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las Actas de la Inspección de los Tributos*, ed. Cívitas, Madrid, 1994.
- ARROYO YANES, L. M.: «La Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la reforma de la función pública», en PÉREZ MORENO, A. (Dir.), *Administración instrumental. Libro Homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, t. I, ed. Cívitas, Madrid, 1994.
- BADURA, P.: *Staatsrecht. Systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland*, C. H. Beck'sche, München, 1986.
- BAENA AGUILAR, A./HERRERA MOLINA, P. M./SERRANO ANTÓN, F.: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria: problemas de constitucionalidad», en *Tribuna Fiscal*, núm. 27, 1993.
- *La Agencia Tributaria frente al contribuyente: régimen jurídico y problemas de constitucionalidad*, ed. Comares, Granada, 1993.
- BAENA DEL ALCÁZAR, M.: «Los entes funcionalmente descentralizados y su relación con la Administración central», en *RAP*, núm. 44, 1959.

- «Artículo 103. «La organización y la función pública», en AA. VV (Dir. ALZAGA VILLAMIL, O.): *Comentarios a las Leyes Políticas. Estudios sobre la Constitución española de 1978*, ed. Universidad de Valencia, Valencia, 1980.
- *Organización administrativa*, ed. Tecnos, Madrid, 1984.
- «Organización, régimen jurídico y sector público estatal. La incidencia de las Leyes de Presupuestos», en PÉREZ MORENO, A., (Dir.), *La Administración instrumental. Libro Homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, t. I, ed. Cívitas, Madrid, 1994.
- BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, J. M.: *Derecho Administrativo y Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, ed. Cívitas, Madrid, 1996.
- BARNES VÁZQUEZ, J.: «Introducción a la doctrina alemana del “Derecho Privado Administrativo”», en PÉREZ MORENO, A., (Dir.): *La Administración instrumental. Libro Homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, t. I, ed. Cívitas, Madrid, 1994.
- BAYÓN MARINE, I.: «La llamada revisión de oficio en materia tributaria», en *REDF*, núm. 1, 1974.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: «El procedimiento sancionador», conferencia pronunciada en el curso sobre «Evasión y fraude fiscal», Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, 1994.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J./SOLER ROCH, M. T.: *Temas de Derecho Presupuestario*, ed. Librería Compás, Alicante, 1990.
- BEATO ESPEJO, M.: «Criterios jurisprudenciales sobre el principio de jerarquía administrativa: reforzamiento y debilitamiento en su aplicación y efectos jurídicos», en *Documentación Administrativa*, núm. 229, 1992.
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: *El recurso de reposición previo al económico-administrativo*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, (traducción, estudio preliminar y notas por F. Vicente-Arche), vol. I, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- BERMEJO RAMOS, J. (Dir.), (Grupo de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales): «La modernización de la Administración tributaria. Estrategia de lucha para el cumplimiento fiscal», en *Cuadernos para la Formación de la Inspección de los Tributos*, núm. 25, 1994.
- BETANCOR RODRÍGUEZ, A.: *Las Administraciones independientes (un reto para el Estado Social y Democrático de Derecho)*, ed. Tecnos, Madrid, 1994.
- BIRK, D.: «Grundzüge der Finanzverfassung der Bundesrepublik Deutschland (art. 104 a-115 GG)», en *Steuer und Studium*, 1987.
- «Art. 108 (Finanzverwaltung)», en AA. VV., *Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, 2 Auflage, Band. II (38-146), Luchterhand, München, 1989.
- BIZCARRONDO IBÁÑEZ, A.: «La planificación inspectora», en *Gaceta Fiscal*, núm. 17, 1984.
- BOCANEGRA SIERRA, R.: *La revisión de oficio de los actos administrativos*, ed. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977.
- BOHOYO CASTAÑAR, F.: «Los ingresos públicos de la Hacienda Pública y la función de control», en *REDF*, núm. 37, 1983.

- BURGUILLO, J.: «La planificación de las actuaciones inspectoras», en *Cuadernos para la Formación de la Inspección de los Tributos*, núm. 6, 1994.
- CALVO ORTEGA, R.: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», en *HPE*, núm. 1, 1970.
- Prólogo a la obra de CHECA GONZÁLEZ, C.: «La revisión de oficio de los actos administrativos», ed. Lex Nova, Valladolid, 1988.
- CARBONELL, E./MUGA, J. L.: *Agencias y procedimiento administrativo en los Estados Unidos de América*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- CARRASCO CANALS, C.: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria: una regulación funcional atípica», en *REDA*, núm. 74, 1992.
- CASADO OLLERO, G./FALCÓN Y TELLA, R./LOZANO SERRANO, C./SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª ed., ed. La Ley, Madrid, 1990.
- CASADO OLLERO, G.: «La colaboración con la Administración tributaria. Nota para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», en *HPE*, núm. 68, 1981.
- «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», en *REDF*, núm. 34, 1982.
- «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual», en *REDF*, núm. 59, 1988.
- «Los fines no fiscales de los tributos», en AA. VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- CASTILLO CASTILLO, J.: «Comentario al artículo 6», en AMORÓS RICA, N (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T. XVI-A, «Procedimiento recaudatorio», ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1987.
- CASTILLO LÓPEZ, J. M.: *El fraude fiscal en España*, ed. Comares, Granada, 1994.
- CAYÓN GALIARDO, A.: «La evolución de la Administración Institucional en el Derecho Presupuestario español», en AA.VV., *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. I, ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1979.
- «Legalidad y control del gasto público», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 1, 1979.
- *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.
- CERVERA TORREJÓN, F.: «Reclamaciones económico-administrativas (artículos 163 a 165)», en AA. VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- CLAVERO ARÉVALO, M. F.: «Personalidad jurídica, Derecho general y Derecho singular de las Administraciones autónomas», en *Documentación Administrativa*, núm. 58, 1962.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F./MAZORRA MANRIQUE, S.: «La gestión tributaria en el ordenamiento tributario norteamericano», en *REDF*, núm. 63, 1989.
- COCIVERA.: *Principi di Diritto Tributario*, ed. Giuffrè, Milano, 1961.
- CODES ANGUITA, J. L.: «Recursos y reclamaciones», en AA. VV., *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- COLLADO YURRITA, M. A.: «Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano», en *REDF*, núm. 54, 1987.

- CORCUERA TORRES, A.: *La modificación de los créditos presupuestarios competencia del Gobierno*, ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- CORTES DOMÍNGUEZ, M.: «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica», en *RDFHP*, núm. 60, 1965.
- *Ordenamiento tributario español*, T. I, 4.ª ed., ed. Cívitas, Madrid, 1985.
- COSCULLUELA MONTANER, L.: «Los órganos administrativos: particular referencia a los órganos colegiados», en AA. VV., *Comentario sistemático a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Carperi, Madrid, 1993.
- «La posición ordinamental de la Ley 30/1992 y los principios generales y efectos de la misma», en AA. VV., *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Carperi, Madrid, 1993.
- COSTAS TERRONES, J. C.: «Consideraciones en torno a una agencia tributaria única», en *HPE*, núm. 129-2, 1994.
- CUÉTARA, J. M. de la.: *Las potestades administrativas*, ed. Tecnos, Madrid, 1986.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: *La revisión de los actos tributarios en vía administrativa*, ed. Lex Nova, Valladolid, 1988.
- CHOMMIE, J. C.: *The Internal Revenue Service*, ed. Praeger Publishers, New York/Washington/London, 1970.
- DEBATIN, H.: «Die Steuerverwaltung und das Besteuerungsverfahren der USA», en *Steuer und Wirtschaft*, 1957.
- DEL SAZ, S.: «Desarrollo y crisis del Derecho Administrativo. Su reserva constitucional», en CHINCHILLA/LOZANO/DEL SAZ., *Nuevas perspectivas del Derecho Administrativo*, ed. Cívitas, Madrid, 1992.
- DELGADO PACHECO, A.: «Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones», en *Impuestos*, II, 1986.
- «La gestión de los tributos en el marco de la nueva Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *Cuadernos de Formación de la Inspección de los Tributos*, Escuela de Hacienda Pública, núm. 16, 1991.
- «La creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *Impuestos*, núm. 5, 1991.
- DELGADO PIQUERAS, F.: «Algunas aportaciones de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común al debate actual sobre la conceptualización del Derecho Administrativo», en *REDA*, núm. 85, 1995.
- DÍAZ YUBERO, F.: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *Revista de Administración Tributaria* (Centro Interamericano de Administradores tributarios), núm. 10, 1992.
- DÍAZ YUBERO, F./MARTÍNEZ GIL, I.: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria: un avance en la modernización de las Administraciones Públicas», en *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública*, núm. 2, 1992.
- DÍAZ YUBERO, F.: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *Tax Administration Review*, núm. 10, marzo 1992.
- «La Agencia Estatal de Administración Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 16, 1992.

- DÍEZ-OCCHOA AZAGRA, J. M.: «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador», en *Tribuna Fiscal*, núm. 42, 1994.
- DÍEZ-PICAZO, L.: «La doctrina del precedente administrativo», en *RAP*, núm. 98, 1982.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, ed. Cívitas, Madrid, 1988.
- ESCUIN PALOP, V.: «Derecho administrativo, derecho mercantil y derecho comunitario en las personificaciones instrumentales de las administraciones públicas», en AA.VV., *Estudios de Derecho Mercantil en homenaje al Profesor Manuel Broseta Pont*, T. I, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, ed. Cuadernos Cívitas, Madrid, 1983.
- «La creación normativa al amparo del artículo 18 de la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 48, 1984.
- «La organización de los servicios de gestión. Delegaciones y colaboración administrativa», en FERREIRO LAPATZA, J. J (Dir.), *Tratado de Derecho Financiero Tributario Local*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.
- «Las Diputaciones como Administraciones delegadas de las Entidades Locales», en FERREIRO LAPATZA, J. J (Dir.), *Tratado de Derecho Financiero Tributario Local*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.
- «Potestades de la Administración y derechos del contribuyente», en *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio», en *REDF*, núm. 35, 1982.
- «La distribución de competencias financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas», en AA. VV., *Estudios de Derecho y Hacienda*, Homenaje a César Albiñana García-Quintana, vol. I, ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- «Las “nuevas fronteras” de la Hacienda pública: privatización y automatismo», en *Diario Expansión*, edición especial de 6 de mayo de 1992.
- FANTOZZI, A.: «I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XLIII, núm. 2, 1984.
- FENECH, M.: *Derecho Procesal Tributario*, T. III, ed. Librería Bosch, Barcelona, 1951.
- FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: «Las sanciones tributarias», en AMORÓS RICA, N (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Ley General Tributaria*, T. I, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1982.
- FERNÁNDEZ DOCTOR, S.: «La información y la asistencia al contribuyente», en *Cuadernos de Actualidad*, HPE, núm. 6, 1994.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: «Ambito subjetivo y objetivo de aplicación de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas», en PENDAS, B (Coord.), *Derecho de los contratos públicos. Estudio sistemático de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas*, ed. Praxis, Barcelona, 1995.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: «Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria», en *Impuestos*, I, 1995.

- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: «Los principios constitucionales del Derecho Administrativo», en AA. VV., *Gobierno y Administración en la Constitución*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Administración institucional y presupuestos», en *HPE*, núm. 11, 1971.
- «Funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos», en *REDF*, núm. 11, 1976.
- «Hacienda Pública y Autonomía en la Ley Fundamental de Bonn», en *REDF*, núm. 13, 1977.
- «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», en *REDF*, núm. 37, 1983.
- *Curso de Derecho Financiero español*, 13.ª ed., ed. Marcial Pons, Madrid, 1991.
- «Nota sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *REDF*, núm. 71, 1991.
- FERRIN GUTIÉRREZ, J. A.: «El control de carácter financiero de los artículos 17 y 18 de la Ley General Presupuestaria», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 12, 1982.
- FISCHER/MENSHAUSEN.: *Grundgesetz Kommentar, Herausgegeben v. I. v. MÜNCH*, Luchterhand, München, 1987.
- FRIAUF, K. H.: «Unser Staat als Rechtsstaat», en *Steuerberaterjahrbuch*, 1977/1978.
- GAITEIRO FORTES, J.: «La Administración Tributaria en el marco de la organización de la Administración Pública», en *Cuadernos para la Formación de la Inspección de los Tributos*, núm. 16, 1991.
- «Reformas para el mejor funcionamiento de la Administración Tributaria», *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública*, núm. 1, 1991.
- GARBERI LLOBREGAT, J.: *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, ed. Trivium, Madrid, 1989.
- *El procedimiento administrativo sancionador*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1994.
- GARCÍA AÑOVIROS, J.: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera», en *REDF*, núm. 76, 1992.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La configuración del recurso de lesividad», en *RAP*, núm. 15, 1954.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R.: *Curso de Derecho Administrativo*, 6.ª ed., T. I, ed. Cívitas, Madrid, 1993.
- *Curso de Derecho Administrativo*, 4.ª ed., T. II, ed. Cívitas, Madrid, 1993.
- GARCÍA DE LA MORA, L.: «El Derecho Presupuestario o Contable como ordenamiento del control de la Hacienda Pública», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 52, 1978.
- GARCÍA MANZANO, P.: «De la potestad sancionadora», en AA. VV., *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, ed. Carperi, Madrid, 1993.
- GARCÍA NOVOA, C.: «Reclamaciones económico-administrativas (artículos 166, 167 y 168)», en AA. VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. II, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

- *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, (octava reimpresión de la 2.ª ed.), ed. Alianza Universidad, Madrid, 1994.
- GARCÍA TORRES, J.: «Análisis constitucional de algunos problemas en torno a las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria», en *Crónica tributaria*, núm. 61, 1992.
- GARRIDO FALLA, F.: «Comentario al artículo 103», en AA. VV., *Comentarios a la Constitución*, ed. Cívitas, Madrid, 1985.
- «Privatización y reprivatización», en *RAP*, núm. 126, 1991.
- GIANNINI, A. D.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, ed. Giuffrè, Milano, 1968.
- GIANNINI, M. S.: *Derecho Administrativo* (traducción de L. Ortega), ed. Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991.
- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: «Las potestades reglamentaria e interpretativa en la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984.
- GIMENO FELIU, J. M.: «Sistema económico y derecho a la libertad de empresa "versus" reservas al sector público de actividades económicas», en *RAP*, núm. 135, 1994.
- GÖHLER, E.: *Ordnungswidrigkeitengesetz*, C. H. Beck's, München, 1995.
- GÓMEZ DE LAS ROCES, H.: «La declaración de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios», en *HPE*, núm. 23, 1973.
- GÓMEZ FERRER, R.: «La posición de la Ley General Presupuestaria en el ordenamiento jurídico», en AA. VV. *El marco jurídico-financiero del sector público: perspectivas de reforma*, IX Jornadas de Control Financiero celebradas en Madrid, 22 a 24 de abril de 1986, ed. Ministerio de Economía y Hacienda-Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 1986.
- «Relaciones entre Leyes: competencia, jerarquía y función constitucional», en *RAP*, núm. 113, 1987.
- GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: «La revisión de oficio», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Tecnos, Madrid, 1993.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «La revisión de actos tributarios en vía administrativa», en *RDFHP*, núm. 122, 1976.
- «Artículo 23 de la Ley General Presupuestaria», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T. XLVI, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1988.
- GONZÁLEZ NAVARRO, F.: «Organismos autónomos y Ley General Presupuestaria», en *HPE*, núm. 54, 1978.
- *Derecho Administrativo español*, 2.ª ed., ed. Eunsa, Pamplona, 1993.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J.: «La declaración de lesividad», en *RAP*, núm. 2, 1950.
- «El recurso de reposición previo al económico-administrativo», en *HPE*, núm. 16, 1972.
- *Los recursos administrativos y económico-administrativos*, ed. Cívitas, Madrid, 1975.
- *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, ed. Cívitas, Madrid, 1989.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J./GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, 2.ª ed., ed. Cívitas, Madrid, 1994.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria», en *HPE*, núm. 16, 1972.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: *El procedimiento tributario: su terminación transaccional*, ed. Colex, Madrid, 1998.
- GUTIÉRREZ ROBLES, A.: «El régimen económico-financiero de las entidades estatales de carácter empresarial», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 22, 1984.
- HÄBERLE, P.: «"Gemeinwohljudikatur" und Bundesverfassungsgericht. Öffentliche Interessen, Wohl der Allgemeinheit in der Rechtsprechung des BverGE», en *Archiv des öffentlichen Rechts*, núm. 95, 1970.
- «Effizienz und Verfassung», en *Archiv des öffentlichen Rechts*, núm. 98, 1973.
- HENSEL, A.: «La influencia del Derecho Tributario sobre la formación de los conceptos de Derecho Público», conferencia pronunciada en Berlín en 1927, y publicada en *HPE*, núm. 22, 1973.
- HERRERO SUAZO, S.: «Perspectivas del control en la Ley General Presupuestaria», en AA. VV., *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.
- HICKMAN, F.: «Federal Tax Regulations. The need to expedite and simplify», *National Tax Journal*, núm. 30, 1977.
- HUCHA CELADOR, F. de la.: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución española», en *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, octubre 1992/marzo 1993.
- ISENSEE, J.: «Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht (Antinomien der Massenverwaltung in der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts)», en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1973.
- *Die typisierende Verwaltung. Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Duncker & Humblot, Berlin, 1976.
- «Idee und Gestalt des Föderalismus», en ISENSEE/KUIRCHHOF., *Handbuch des Staatsrechts, Band IV., Finanzverfassung-Bundesstaatliche Ordnung*, C. F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990.
- JARACH, D.: *Curso superior de Derecho Tributario*, 2.ª ed., ed. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.
- JENETZKY, J.: «Die Misere der Steuerverwaltung. Über die Wirklichkeit der Steuerrechtsanwendung durch die Steuerbehörden», en *Steuer und Wirtschaft*, 1982.
- JIMÉNEZ-BLANCO, A.: «La ordenación de la economía», en PAREJO ALFONSO, L./JIMÉNEZ-BLANCO, A./ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Manual de Derecho Administrativo*, 4.ª ed., vol. II, ed. Ariel, Barcelona, 1996.
- JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, F. J.: *Los Organismos autónomos en el Derecho Público español: Tipología y régimen jurídico*, ed. Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1986.
- JUAN LOZANO, A. M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993.

- KOHLMANN, G.: *Steuerstrafrecht-Steuerordnungswidrigkeitsrecht einschliesslich Verfahrensrecht*, 5 Auflage, vor. 377 AO Tz. 7; vor. 409-410 AO, Tz. 28, Otto Schmidt KG, Köln, 1991.
- KÜHN/KUTTER/NOFMANN.: *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Nebengesetze*, vor. 377 AO, Schäffer Verlag, Stuttgart, 1990.
- LACASA SALAS, J. H./DEL PASO BENGEOA, J.: *Procedimiento de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General*, ed. CISS, Bilbao, 1990.
- LARENZ, K.: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, (traducción de Rodríguez Molinero, M.), ed. Ariel, 2.ª ed., Barcelona/Caracas/México, 1980.
- LASARTE, J./RAMÍREZ, S./AGUALLO, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, ed. Tecnos, Madrid, 1990.
- LAVILLA ALSINA, L.: «La revisión de oficio de los actos administrativos», en *RAP*, núm. 34, 1961.
- LEBAUDE, R./VEHORN, C. L.: «Asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias», en AA. VV., *La Administración tributaria en los países del C.I.A.T.*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992.
- LEISNER, W.: «Effizienz als Rechtsprinzip», en *Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart*, núm. 402/403, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1973.
- LINARES GIL, M. I.: «Sumario de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, con referencia a su aplicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *Cuadernos de Actualidad*, HPE, núm. 5, 1995.
- LOHMANN, H. H.: «Die Praktikabilität des Gesetzesvollzugs als Auslegungstopos im Verwaltungsrecht», en *Archiv des öffentlichen Rechts*, núm. 100, 1975.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «Inspección. Competencias», en AA. VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. II, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, ed. Cívitas, Madrid, 1994.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, M.: «Discrecionalidad de la potestad de imposición», en *RDFHP*, núm. 114, 1974.
- LÓPEZ MENUDO, F.: «Los principios generales del procedimiento administrativo», en *RAP*, núm. 129, 1992.
- LÓPEZ RAMÓN, F.: «Reflexiones sobre el ámbito de aplicación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas», en *RAP*, núm. 130, 1993.
- LOZANO, B.: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1990.
- LOZANO SERRANO, C.: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», en *Impuestos*, núm. 9, 1990.
- *Consecuencias de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, ed. Cívitas, Madrid, 1990.
- MACEY, J.: «Organizational Design and Political Control of Administrative Agencies», en *Journal of Law and Economics*, núm. 1, vol. III, March 1992.
- MADRID MARTÍNEZ, S./GALÁN DEL FRESNO, J. M.: «Aspectos presupuestarios de la legislación de entes públicos del artículo 6.5 de la LGP», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1993.

- MAGRANER MORENO, F. J.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.
- MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento de la Inspección Tributaria*, 2.ª ed., ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1981.
- MANTERO SÁENZ, A./CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 4.ª ed., ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1990.
- MARCHESSOU, P.: *L'interpretation des textes fiscaux*, ed. Economica, Paris, 1980.
- MARIN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- MÁRQUEZ SILLERO, C.: «Reflexiones jurídico-constitucionales en torno a la Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1994.
- «La Agencia Tributaria frente a la seguridad jurídica del contribuyente: consideraciones jurídico-críticas», en *RDFHP*, núm. 234, 1994.
- MARTÍN DELGADO, J. M.: «El procedimiento de declaración de lesividad», en *HPE*, núm. 16, 1972.
- «Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias», en *HPE*, núm. 84, 1983.
- MARTÍN QUERALT, J.: «La división de funciones en el ordenamiento jurídico tributario», en *REDF*, núm. 9, 1976.
- «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», en *Tribuna Fiscal*, núm. 32, 1993.
- MARTÍN MATEO, R.: «Los Servicios Locales. Especial referencia a la prestación bajo fórmulas societarias», en *Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica*, núm. 255-256, 1992.
- «El sistema administrativo clásico y su permeabilidad a los nuevos paradigmas de la calidad total», en *RAP*, núm. 134, 1994.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», en *RDFHP*, núm. 54, 1964.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S.: «La configuración jurídica de la Administración Pública y el concepto de "Daseinvorsorge"», en *RAP*, núm. 38, 1962.
- *Derecho Administrativo Económico*, T. I., ed. La Ley, Madrid, 1988.
- «Las empresas públicas. Reflexiones del momento presente», en *RAP*, núm. 126, 1991.
- «Reflexiones sobre el "procedimiento administrativo común"», en *RAP*, núm. 131, 1993.
- MARTÍNEZ IZQUIERDO, S.: «Planes de Inspección», en *Gaceta Fiscal*, núm. 40, 1987.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario», en *REDF*, núm. 22, 1979.
- *La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas Locales*, ed. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1985.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *Manual de Derecho Presupuestario*, ed. Colex, Madrid, 1992.
- MARVIN, J. G./RUBIN, R. B./MORGAN, P. T.: *Tax Procedure and Tax Fraud. Cases and Materials*, ed. West Publishing CO, 1992.
- MATA SIERRA, M. T.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Tesis Doctoral (inédita), Alcalá de Henares, 1995.

- MAURER, H.: *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 9 Auflage, Verlag C.H. Beck, München, 1994.
- MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación autonómica en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*, ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992.
- MEILAN GIL, J. L.: «La actuación contractual de la Administración pública española. Una perspectiva histórica», en *RAP*, núm. 99, 1982.
- MENÉNDEZ, P.: *Las potestades administrativas de dirección y coordinación territorial*, ed. Cívitas, Madrid, 1993.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: *La configuración constitucional de la Ley de Presupuestos Generales del Estado*, ed. Lex Nova, Valladolid, 1988.
- MESTRE DELGADO, J. F.: «El control de la adjudicación de los contratos públicos a tenor del derecho comunitario europeo: una nueva ordenación de las medidas cautelares», en *Noticias CEE*, CISS, núm. 74, 1991.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA.: *Memoria de la Administración Tributaria*, ed. Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1990.
- *Informe sobre la Reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio*, ed. Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1990.
- MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: *Reflexiones para la modernización de la Administración del Estado*, ed. Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990.
- MONASTERIO ESCUDERO, C./SUAREZ PANDIELLO, J.: *Manual de Hacienda autonómica y local*, ed. Ariel, Barcelona, 1996.
- MORELL OCAÑA, L.: «La personificación y otorgamiento de "status" en el Derecho Administrativo. Rasgos generales del "status" de los entes administrativos», en *RAP*, núm. 100-102, vol. ii, 1983.
- MORENA Y DE LA MORENA, L. de la.: «Análisis factorial de la organización: el fin», en *Revista Internacional de Ciencias Administrativas*, vol. XXXV, núm. 1, 1969.
- «Los fines de interés público como "causa" y como "límite" de la competencia y como "medio" y "medida" de control jurídico», en *RAP*, núm. 85, 1978.
- «De nuevo sobre la potestad sancionadora de la Administración en materia de infracciones al régimen de horario aplicable a los espectáculos públicos», en el *Boletín de Documentación de la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior*, núm. 117, 1989.
- MORENO MOLINA, A. M.: *La Administración por Agencias en los Estados Unidos de Norteamérica*, ed. Universidad Carlos III-Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1995.
- MOYA HURTADO DE MENDOZA, R./SANTIAGO, J. D.: «Las tecnologías de la información en la estrategia de la Administración Tributaria española», en AA. VV., *La Administración Tributaria en los países del C.I.A.T.*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992.
- MOYA HURTADO DE MENDOZA, R./WERT ORTEGA, M.: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria: el reto de modernizar la Administración», en *Cuadernos de Actualidad*, HPE, núm. 1, 1992.
- «La gestión económico-financiera de la Agencia Tributaria», en *Cuadernos de actualidad*, HPE, núm. 4, 1993.

- MUÑOZ DOMÍNGUEZ, J.: *Procedimiento recaudatorio municipal*, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1982.
- MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, T. I, ed. Cívitas, Madrid, 1982.
- *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, T. II, ed. Cívitas, Madrid, 1987.
- «Los principios generales del procedimiento administrativo comunitario y la reforma de la legislación básica española», en *REDA*, núm. 75, 1992.
- MURRIA ARNAU, J.: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, Palau 14, mayo/agosto 1992.
- NIETO, A.: «Entes territoriales y no territoriales», en *RAP*, núm. 64, 1961.
- «Las peculiaridades jurídicas de la norma constitucional», en *RAP*, núm. 100-102, 1983.
- «Reforma administrativa y modernización de la Administración pública», en *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 23, 1989.
- «La Administración sirve con objetividad los intereses generales», en AA. VV., *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje a Eduardo García de Enterría*, vol. III, ed. Cívitas, Madrid, 1991.
- «La jerarquía administrativa», en *Documentación Administrativa*, núm. 229, 1992.
- *Derecho Administrativo Sancionador*, 1.ª ed., ed. Tecnos, Madrid, 1993.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «La actividad administrativa de comprobación tributaria», en *REDF*, núm. 53, 1987.
- OLCINA, G./PÉREZ, F.: «Corresponsabilidad fiscal de dos niveles de gobierno: relaciones principal-agente», en *HPE*, núm. 1, 1992.
- OLIVERA MASSÓ, P.: «Los conceptos constitucionales de Hacienda General, bases del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado», en *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994.
- ORTEGA ÁLVAREZ, L.: «Órganos de las Administraciones Públicas», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Tecnos, Madrid, 1993.
- «Teoría de la organización administrativa», en PAREJO ALFONSO, L./JIMÉNEZ BLANCO, A./ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Manual de Derecho Administrativo*, 3.ª ed., ed. Ariel, Barcelona, 1994.
- «La función pública», en PAREJO ALFONSO, L./JIMÉNEZ-BLANCO, A./ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Manual de Derecho Administrativo*, 3.ª ed., ed. Ariel, Barcelona, 1994.
- «El reto dogmático del principio de eficacia», en *RAP*, núm. 113, 1994.
- ORTIZ CALLE, E.: «Los Planes de Inspección en el Reglamento General de Inspección de los Tributos», en *REDF*, núm. 93, 1997.
- OSSENBUHL, F.: «Autonome Rechtsetzung der Verwaltung», en ISENSEE/KIRCHHOF., *Handbuch des Staatsrechts*, Band III, C.F. Juristisches Verlag, Heidelberg, 1988.

- «Informe sobre la República Federal de Alemania. La Administración en forma jurídico privada y a través de entidades privadas», en *Autonomies, Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 15, 1992.
- PACHECO MANCHADO, L.: *Informe sobre la revocación de los actos de gestión tributaria*, Servicio Jurídico de la AEAT, Madrid, 23 de marzo de 1993.
- «La revocación de los actos de gestión tributaria tras la Ley 30/1992», en *Crónica Tributaria*, núm. 70, 1994.
- PALAO TABOADA, C.: «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria», en Estudio Preliminar a BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol. III, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- *Traducción de la Ordenanza Tributaria alemana*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- «La distribución del poder tributario en España», en *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985.
- «Procedimiento administrativo y procedimiento tributario», en AA. VV., *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- «Una disposición tardía e insuficiente», en *Gaceta Fiscal*, núm. 37, 1986.
- «La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994.
- PALOMAR OLMEDA, A.: «Consideraciones generales sobre el sometimiento al Derecho Privado de la Administración del Estado», en *Revista Internacional de Ciencias Administrativas*, núm. 4, vol. 57, 1990.
- PARADA VÁZQUEZ, R.: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.
- «Derecho Administrativo», T. II, 6.ª ed., *Organización y empleo público*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.
- *Derecho Administrativo*, T. I, 7.ª ed., *Parte General*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.
- PAREJO ALFONSO, L.: «Presentación» al número monográfico dedicado al principio jurídico de eficacia en la *Revista Documentación Administrativa*, núm. 218-219, abril-septiembre, 1989.
- *La eficacia como principio jurídico de actuación de la Administración pública*, Documentación Administrativa, núm. 218-219, 1989.
- *Crisis y renovación en el Derecho Público*, ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.
- «Algunas reflexiones sobre el poder público administrativo, como sistema, en el Estado autonómico: una contribución al debate sobre la llamada Administración única», en *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, octubre 1992/marzo 1993.
- *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias*, ed. Tecnos, Madrid, 1993.
- «Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, del Procedimiento Administrativo Común», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Tecnos, Madrid, 1993.

- «Las fuentes del Derecho Administrativo», en PAREJO ALFONSO, L./JIMÉNEZ-BLANCO, A./ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Manual de Derecho Administrativo*, 3.ª ed., ed. Ariel, Barcelona, 1994.
- *Eficacia y Administración. Tres estudios*, ed. Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1995.
- PASCUAL GARCÍA, J.: *Procedimientos de la Administración financiera*, 2.ª ed., ed. Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991.
- PASTOR GARCÍA-MORENO, M.: «Los costes de administrar el sistema tributario español», en *Cuadernos de Actualidad*, HPE, núm. 4, 1990.
- PASTOR PRIETO, S.: «A propósito de la eficacia del gasto público», en *Información Comercial Española*, 1990.
- PEMÁN GAVIN, J.: *Igualdad de los ciudadanos y autonomías territoriales*, ed. Cívitas, Madrid, 1992.
- PEÑA VELASCO, G. de la.: «La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)», en *Impuestos* I, 1996.
- PÉREZ DE AYALA, J. L.: «Función tributaria y procedimiento de gestión», en *RDFHP*, núm. 114, 1974.
- PÉREZ MORENO, A./LÓPEZ MENUDO, F.: «Recurso de reposición», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T. II, Ley General Tributaria, ed. Edersa, Madrid, 1983.
- PÉREZ MORENO, A./LÓPEZ MENUDO, J. L.: «Reclamaciones económico-administrativas», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T. II, Ley General Tributaria, ed. Edersa, Madrid, 1983.
- PÉREZ ROYO, F.: «El pago de la deuda tributaria», en *REDF*, núm. 6, 1975.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2.ª ed., ed. Cívitas, Madrid, 1992.
- PERRONE, L.: «Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1982.
- PERULLES MORENO, J. M.: «Posibilidades en el control de los ingresos públicos», en *REDF*, núm. 37, 1983.
- PIÑAR MAÑAS, J. L.: «La pretendida especialidad de los recursos especiales», en *Documentación Administrativa*, núm. 221, 1990.
- «Privatización de empresas públicas y Derecho Comunitario», en *RAP*, núm. 113, 1994.
- PITA GRANDAL, A. M.: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria», en *REDF*, núm. 71, 1991.
- «Agencia Estatal de Administración Tributaria», en AA. VV., *Estudios en Homenaje al Profesor Carlos G. Otero Díaz*, T. II, ed. Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 1991.
- PITA GRANDAL, A. M.: «La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias», en *REDF*, núm. 92, 1996.
- PONCE SOLE, J.: «Una aproximación al fenómeno privatizador en España», en *RAP*, núm. 139, 1996.
- QUEROL BELLIDO, V.: «Artículo 66», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T. XLI, vol. I, Ley General Presupuestaria, artículos 1 a 74, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1986.

- «Artículo 71», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T. XLI, vol. I, Ley General Presupuestaria, artículos 1 a 74, ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1986.
- QUIGGLE, J. W./REDMAN, L.: *Procedure Before the Internal Revenue Service*, ed. American Law Institute-American Bar Association, Philadelphia/Pensylvania, 1984.
- RAMALLO MASSANET, J.: «La exención del Impuesto de Sucesiones en el patrimonio familiar mobiliario y agrícola», en *Crónica Tributaria*, núm. 8, 1974.
- *El sistema financiero de las Corporaciones Locales en el Derecho alemán*, ed. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1976.
- «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», en *REDF*, núm. 60, 1988.
- «Crisis y reforma de la Ley General Tributaria», en *Cuadernos de Actualidad*, HPE, núm. 8, 1990.
- «Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)», en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992.
- «Estructura constitucional del Estado y la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 67, 1993.
- «Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal, en Autonomías», *Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 20, 1995.
- RAMALLO MASSANET, J./ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Sistemas y modelos de financiación autonómica», en *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995.
- RAQUEJO ALONSO, A.: «Estudio sobre la fiscalización previa», en *HPE*, núm. 31, 1974.
- RITTNER, T.: «Die Sachverhaltsermittlung im System der Besteuerungsgrundsätze - Stellungnahme zur neuen Verwaltungsanweisung zu 88 AO», en *Der Betrieb*, T. II, 1987.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- «La Ley de Presupuestos en la Constitución Española de 1978», en AA. VV., *Hacienda y Constitución*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
- «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», en *Sistema*, núm. 53, 1983.
- «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas», en *REDC*, núm. 15, 1985.
- «El control parlamentario de la política económica», en *HPE*, núm. 97, 1985.
- «Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos», en AA. VV., *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje al César Albiñana García-Quintana*, ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», en *REDC*, núm. 36, 1992.
- «Jurisprudencia constitucional y Derecho Presupuestario: cuestiones resueltas y temas pendientes», en *REDC*, núm. 44, 1995.
- RUIZ-AYUCAR DE MERLO, J.: «Reflexiones en torno al control de carácter financiero», en AA. VV., *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.
- RUIZ GARCÍA, J. R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ed. Cívitas, Madrid, 1987.
- *Secreto bancario y Hacienda Pública*, ed. Cuadernos Cívitas, Madrid, 1988.
- RÜPING, H.: en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER.: *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 9 Auflage, vor. 409-410, Tz. 43-45, Otto Schmidt, 1991/1993.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: «Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario», en *Hacienda y Derecho*, vol. III, ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (Dir.): *Notas de Derecho Financiero*, T. I, vol. III, Seminario de Derecho Financiero, ed. Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Madrid, 1976.
- *Sistema de Derecho Financiero*, T. I, vol. 2.º, ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1985.
- «Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la LGT», en *Crónica tributaria*, núm. 62, 1992.
- SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos indeterminados, interpretación y discrecionalidad administrativa*, ed. Cívitas, Madrid, 1976.
- «Ejercicio privado de funciones públicas», en *RAP*, núm. 100-102, vol. II, 1983.
- SALA ARQUER, J. M.: «El Estado neutral: contribución al estudio de las Administraciones independientes», en *REDA*, núm. 42, 1984.
- «Huida al Derecho Privado y huida del Derecho», en *REDA*, núm. 75, 1992.
- SÁNCHEZ BLANCO, A.: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria. Atipicidad jurídica y determinismo de lo residual como expresión de la crisis del modelo organizativo de las Administraciones Públicas», en PÉREZ MORENO, A. (Dir.), *La Administración instrumental. Libro Homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, T. I, ed. Cívitas, Madrid, 1994.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios», en *REDF*, núm. 87, 1995.
- SÁNCHEZ GONZÁLEZ, A.: *Procedimiento económico-administrativo*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.
- SÁNCHEZ MORÓN, M.: «Notas sobre la función administrativa en la Constitución Española de 1978», en PREDIERI, A./GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (Dir.), *La Constitución Española de 1978. Estudio sistemático*, ed. Cívitas, Madrid, 1980.
- *El control de las Administraciones Públicas y sus problemas*, ed. Instituto de España-Espasa Calpe, Madrid, 1991.
- «Presentación al número monográfico de Documentación Administrativa dedicado al principio constitucional de coordinación», en *Documentación Administrativa*, núm. 230/231, abril-septiembre, 1992.
- «La coordinación administrativa como concepto jurídico», en *Documentación Administrativa*, núm. 230/231, abril/septiembre, 1992.
- «Recursos administrativos», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Tecnos, Madrid, 1993.

- SÁNCHEZ ONDAL, J. J.: «Problemática de la gestión recaudatoria municipal en el ámbito empresarial», en *Revista de Hacienda Local*, núm. 71, 1994.
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Declaración de nulidad y anulación de oficio de actos dictados en materia tributaria [Procedimiento de los artículos 153 y 154 a) de la Ley General Tributaria]», en *HPE*, núm. 16, 1972.
- «En torno a la función comprobadora de la Administración pública en la gestión de los tributos», en *REDF*, núm. 3, 1974.
- «Los españoles ¿súbditos fiscales (y II)?», en *Impuestos*, núm. 9, 1992.
- «Comentario a la disposición adicional decimoséptima de la LIRPF», en VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (Dir.), *Comentario a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Reglamento del Impuesto*, ed. Colex, Madrid, 1993.
- SANTAMARIA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo*, I, ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1988.
- SCHICK, W., en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER.: *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 9 Auflage, vor. 88, Tz. 31; vor. 193, Anm. 195-199, Tz. 199; vor. 208 AO, Anm. 54-68, Tz. 61, Otto Schmidt, Köln, 1991.
- SCHMID, A.: «Die "Neuorganisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens" -Abkehr vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. (GG)?)», en *Finanz-Rundschau*, núm. 12, 1977.
- SCHWARTZ, B.: *Administrative Law*, Little, Brown and Company, Boston-Toronto, 1976.
- SCHWARZE, J.: «Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem», en *Die öffentliche Verwaltung*, August, 1980.
- SERNA BILBAO, N. de la.: *La privatización en España. Fundamentos Constitucionales y Comunitarios*, ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.
- SERRERA CONTRERAS, P. L.: *Lo económico-administrativo: historia y ámbito*, ed. Universidad de Sevilla, 1966.
- SHANNON, H. A.: «United States Internal Revenue Service Rulings- application procedure and effect on tax liability», en *Intertax*, núm. 8-9, 1986.
- SIERRA BRAVO, R.: «Comentario al artículo 187», en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, T. XVI, «Procedimiento recaudatorio», ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1983.
- SOLE ESTALELLA, J.: «Circulares e Instrucciones», en *Crónica tributaria*, núm. 73, 1995.
- SOLER ROCH, M. T.: «Las funciones del Tesoro Público en la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado: el Plan anual sobre disposición de fondos», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 2, 1979.
- «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda», en *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1991.
- «Deberes tributarios y derechos humanos», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995.
- SORIANO GARCÍA, J. E.: *Desregulación, privatización y Derecho Administrativo*, ed. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1993.
- SOSA WAGNER, F./BOCANEGRA SIERRA, R.: «La organización financiera de las Comunidades Autónomas», en *REDA*, núm. 28, 1981.
- SPANNER, H.: «Kommentar zur Finanzverwaltungsgesetz», en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER., *Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung/Finanzverwaltungsgesetz*, art. 19 FVG, Anm. 1-3, Lfg. 93, Otto Schmidt, Köln, Oktober 1979.
- SPANNER, H.: «Richtlinie», en *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften (K-Z)*, 2 Auflage, Beck, München/Bonn, 1981.
- STARCK, C.: «Allgemeine Steueraufsicht und Gesetzmässigkeitsprinzip», en *Der Betriebs Berater*, 1970.
- *El concepto de Ley en la Constitución alemana*, ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1979.
- STERN, K.: *Derecho del Estado de la República Federal Alemana*, (traducción del tomo I a cargo de Javier Pérez Royo y Pedro Cruz Villalón), ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1987.
- SUAY RINCÓN, J.: «Sanciones administrativas», *Publicaciones del Real Colegio de España de Bolonia*, 1989.
- «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», en *RAP*, núm. 123, 1990.
- «Los principios del procedimiento sancionador», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, ed. Tecnos, Madrid, 1993.
- TARELLO, G.: *Tratatto di Diritto Civile e Commerciale*, vol. I, T. II, ed. Giuffrè, Milano, 1980.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La reforma de la gestión tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993.
- «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», en *REDF*, núm. 82, 1994.
- TIPKE, K.: *Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat*, C.H., Beck, München, 1968.
- «Ungleichmässigkeit der Besteuerung», en *Betriebs Berater*, April 1986.
- TIPKE/KRUSE.: *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 11 Auflage, vor. 88, Tz. 2-4, Otto Schmidt, Köln, 1991.
- TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*, T. III, Otto Schmidt, Köln, 1993.
- TRONCOSO REIGADA, A.: *Privatización, empresa pública y Constitución*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- TUDELA ARANDA, J.: «Aproximación a la caracterización jurisprudencial del artículo 149.1.1.^a de la Constitución española», en AA. VV., *Estudios sobre la Constitución Española*, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría, T. IV., ed. Cívitas, Madrid, 1991.
- URÍA FERNÁNDEZ, F.: «Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario», en *Tribuna Fiscal*, núm. 49, 1994.
- VICENTE DOMINGO, R. de: *Los entes instrumentales en las leyes de procedimiento y de contratos de las Administraciones públicas*, ed. Cívitas, Madrid, 1996.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: «Notas a su traducción de BERLIRI, A. *Principios de Derecho Tributario*», ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- «Hacienda Pública y Administración Pública», en *HPE*, núm. 26, 1974.

- VILLAR EZCURRA, M.: «Las disposiciones aclaratorias en el Derecho Tributario», en *Crónica Tributaria*, núm. 77, 1996.
- VILLAR PALASÍ, J. L.: «Fisco “versus” Administración: la teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas», en *RAP*, núm. 24, 1957.
- VILLAR PALASÍ, J. L./VILLAR EZCURRA, J. L.: *Principios de Derecho Administrativo*, T. I, ed. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1982.
- VILLAR PALASÍ, J. L.: «Tipología y Derecho estatutario de las Entidades instrumentales de las Administraciones públicas», en PÉREZ MORENO, A (Dir.), *Administración instrumental. Libro Homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, T. I, ed. Cívitas, Madrid, 1994.
- VIZCAÍNO CALDERÓN, M.: «Los órganos de la justicia administrativa tributaria. (Reflexiones sobre su “status” vigente.)», en AA. VV., *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
- VOGEL, K.: «Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes», en ISENSEE/KIRCHHOF., *Handbuch des Staatsrechts*, T. IV., *Finanzverfassung-Bundesstaatliche Ordnung*, C. F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990.
- WALZ, W.R.: «Steuerverwaltungsanordnungen im Bundessteuerrecht der Vereinigten Staaten», en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4, 1982.
- WEINGAST, B/MORÁN, M.: «Bureaucratic Discretion or Congressional Control? Regulatory Policymaking by Federal Trade Commission», en *Journal of Political Economy*, vol. 91, núm. 5, 1993.
- WENDT, R.: «Finanzhoheit und Finanzausgleich», en ISENSEE/KIRCHHOF., *Handbuch des Staatsrechts*, Band IV., *Finanzverfassung-Bundesstaatliche Ordnung*, C. F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990.
- YTURRIAGA FERNÁNDEZ, M. C.: «El control financiero de los ingresos tributarios», en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1993.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Precedentes y prácticas administrativas en materia tributaria: una nota», en *HPE*, núm. 63, 1980.
- *Las consultas a la Administración en materia tributaria* (Tesis doctoral inédita), Universidad Autónoma de Madrid, 1983.
- «Consulta y Administración tributaria (Problemas de la gestión en los modernos sistemas tributarios de masas: las consultas a la Administración como institución representativa de las nuevas técnicas de gestión)», en *Revista de Direito Tributário*, núm. 29-30, 1984.
- «Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J./FALCÓN Y TELLA, R.: «La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas», en *REDF*, núm. 43, 1984.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Interpretación administrativa y consulta tributaria», en *REDF*, núm. 47-48, 1985.
- «El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales», en *HPE*, núm. 113, 1988.
- *La Inspección Tributaria*, Ponencia presentada en las Jornadas de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Alicante, septiembre, 1988.
- *Proyecto Docente*, presentado en el concurso de acceso para la provisión de una plaza de Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 1991.
- «Las consultas a la Administración en la LGT», en AA. VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, T. II, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, ed. Cívitas, Madrid, 1992.
- «Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas», en *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, octubre 1992/marzo 1993.
- «Recensión al libro de Nieto, A., “Derecho Administrativo Sancionador”», en *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993.
- «La Ley de Presupuestos y el sistema de fuentes del Derecho: en torno a la STC 76/1992, de 14 de mayo», en AA. VV., *Informe Comunidades Autónomas 1992*, ed. Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1993.
- «Los recursos de las Comunidades Autónomas», en *Cuadernos y Debates*, Serie Minor, núm. 8, Centro de Estudios Constitucionales, 1996.
- «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», en AA. VV., *El Estado de las Autonomías (Los sectores productivos y la organización territorial del Estado)*, ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997.